



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

EXPEDIENTE N°	9911-2013
INTERESADO	UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A.
ASUNTO	Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA	Lima
FECHA	Lima, 17 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por **UNIÓN DE CERVECERÍAS PERUANAS BACKUS Y JOHNSTON S.A.A.**, con RUC N° 20100113610, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140010742 de 30 de abril de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0033251 a 012-003-0033263, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0020502 a 012-002-0020514, giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que el reparo por gastos de convenio de renuncia del vicepresidente de ventas no devengado en el ejercicio 2007 no está arreglado a ley, pues la Administración consideró que el monto pagado a Luis Larrabure Barúa corresponde a una "obligación de no hacer" deducible proporcionalmente a lo largo de 10 años, en los ejercicios en los que se encuentre vigente la obligación de no hacer; sin embargo, según la cláusula novena del contrato privado celebrado con Luis Larrabure de 27 de febrero de 1999, el pago de S/2 055 950,00 corresponde a una protección por el cese del aludido señor (adicional a la que prevé la ley) por lo que debía ser deducido íntegramente en el ejercicio 2007.

Que agrega que el pago es un beneficio adicional a los que prevé la ley, y la obligación surgió cuando decidió unilateralmente cesar a Luis Larrabure Barúa, y que tal obligación no tiene relación con algún servicio o actividad a cargo de dicho trabajador, pues en el contrato suscrito no se pactó obligación alguna de cumplir por parte del trabajador con relación a su derecho de percibir dicho pago.

Que refiere que se comprometió a pagar \$650 000,00 a Luis Larrabure, cuando se diera por terminado su vínculo laboral, por lo que el 31 de agosto de 2007, efectuó el pago acordado en la cláusula novena del contrato privado y en tal oportunidad suscribieron un convenio en el que dejó constancia del pago realizado en cumplimiento de la referida cláusula novena, por tanto, el pago se realizó única y exclusivamente como consecuencia del cese laboral, y no puede calificarse como contraprestación de una obligación de hacer, contraviniendo lo pactado expresamente por las partes.

Que aduce que la Administración considera que en la cláusula quinta del convenio suscrito con Luis Larrabure establece una obligación de no hacer por parte de dicho trabajador, consistente en actos de no competencia, a pesar que si bien la cláusula quinta del referido convenio establece una obligación de no hacer (actos de no competencia), no se menciona que el pago realizado constituya la contraprestación por tal obligación, por lo que según el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía deducir íntegramente el pago efectuado en el ejercicio en que fue pagado, esto es, 2007.

Que respecto al reparo por donaciones que no cumplen con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento alega que el reparo no está arreglado a ley, pues las donaciones en efectivo del 9 y 21 de febrero de 2007 se efectuaron en cumplimiento del inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1.2 del inciso s) del artículo 21 de su reglamento.

Que asevera que el artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF/15 vulnera el principio de legalidad al establecer que la renovación de la calificación como entidad perceptora de donaciones entrará en vigencia a partir de la notificación de la resolución que la otorgue, cuando la Ley del Impuesto a la Renta no precisa la oportunidad en la que se entiende otorgada dicha calificación (o su renovación)

ML *S* *ML* *1* *✓*



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

para efectos de la deducción del gasto por concepto de donaciones; por lo que la previsión contenida en el mencionado artículo es ilegal, al regular aspectos no contenidos en la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de considerar las donaciones efectuadas como gasto deducible.

Que agrega que el referido artículo 6 vulnera los principios de legalidad y razonabilidad regulados por la Ley N° 27444, al establecer requisitos adicionales a los dispuestos en la Ley del Impuesto a la Renta y en virtud de los cuales la Administración pretende desconocer la deducibilidad del gasto por donaciones.

Que aduce que durante la fiscalización presentó diversa documentación que acredita que cumple los requisitos previsto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso s) del artículo 21 de su reglamento, para deducir como gastos las donaciones efectuadas a favor del IPFE, por lo que son deducibles; y que la Ley del Impuesto a la Renta no establece en qué oportunidad una entidad debe cumplir con el requisito de calificación como entidad perceptora de donaciones.

Que señala respecto del re cargo a los gastos por contratos suscritos no sustentados con comprobantes de pago, que Alberto Aquiles Cueva Moreno y Adrián Lobatón Gálvez -con quienes se suscribió contratos de no hacer-, no estaban obligados a emitir comprobantes de pago ni el Formulario N° 820 (Comprobante por operaciones no habituales) por los pagos efectuados por ella, siendo el sustento del gasto la documentación relacionada al mismo.

Que precisa que el numeral 1.4 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que tratándose de personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, la obligación de otorgar comprobantes de pago requiere habitualidad, en tanto que las personas con quienes suscribió contratos de no hacer no eran habituales en la prestación de servicios (obligación de no hacer); es decir, dichas actividades no se desarrollaron de manera habitual, por lo que a pesar de estar inscritas en el RUC y autorizadas a emitir comprobantes de pago, no estaban obligadas a emitir comprobante de pago alguno.

Que indica que según se desprende del Oficio N° 251-96-12.0000 emitido por la Administración, y de la Resolución N° 01377-1-2007, en los casos en los que no existe obligación de emitir comprobantes de pago, corresponde sustentar el gasto con la presentación de la documentación relacionada al mismo.

Que alega que la Administración debió considerar la documentación presentada en fiscalización para sustentar el gasto efectuado, ya que esta acredita los pagos realizados a Alberto Aquiles Cueva Moreno y Adrián Lobatón Gálvez por los servicios brindados en virtud de los contratos de no hacer suscritos con estos últimos, añadiendo que los responsables de emitir el Formulario N° 820 eran las personas no habituales, no debiendo imputársele dicha responsabilidad y por tanto el desconocimiento del gasto.

Que respecto del re cargo por botellas cerveceras y cajas plásticas adquiridas en el ejercicio 2006 que no cumplen con los requisitos para ejercer la opción de considerarse como gasto en el ejercicio 2007, señala que el 25 de abril de 2007 celebró un contrato de suministro con Owens Illinois Perú S.A., en virtud del cual convinieron que Owens suministraría, y a su vez ella adquiriría de aquélla, la cantidad de envases especificados en el Anexo N° 2 del contrato de suministro.

Que indica que en virtud del referido contrato, en 2007 adquirió botellas cerveceras y cajas de plástico, que contabilizó según su naturaleza, es decir, como activo fijo, y cargó su depreciación a los resultados del ejercicio; sin embargo, por tratarse de bienes cuyo costo unitario no supera $\frac{1}{4}$ de la UIT, para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y al amparo del artículo 23º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta —según el cual la inversión en bienes de uso cuyo costo unitario no excede de $\frac{1}{4}$ de la UIT, a opción del contribuyente podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe— dedujo de la base del Impuesto a la Renta el costo de adquisición de los referidos bienes y adicionó a dicha base su respectiva depreciación.

Que explica que si bien la norma no define cuándo se debe considerar que la inversión ha sido realizada,

MM ✓ ✓ 2 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

esta sólo podrá considerarse como gasto en el ejercicio en que se efectúe; por lo que en su caso la deducción del costo de las botellas y cajas declarada en el 2007 sólo debía corresponder a las adquisiciones, esto es, a las transferencias de propiedad sobre botellas y cajas realizadas en tal ejercicio.

Que señala que en el contrato de suministro, definido en el artículo 1640 del Código Civil, la prestación a la que se obliga el suministrante es la de transferir la propiedad de los bienes muebles acordados (salvo que en el acuerdo se estipule la transferencia de un título distinto), a cambio del pago de una contraprestación en dinero por parte del suministrado. Añade que en la medida que el contrato de suministro constituye un acto jurídico, puede sujetarse a cualquiera de las denominadas modalidades de acto jurídico" entre las que se encuentra la condición suspensiva (de acuerdo al artículo 1780 del Código Civil "cuando el plazo es suspensivo, el acto no surte efecto mientras se encuentre pendiente").

Que advierte que el Código Civil, en sus artículos 1780 y 1440, admite la posibilidad de condicionar la eficacia de un contrato y, por ende, la transferencia de propiedad de un determinado bien, a que se cumpla la condición pactada en el contrato; y que el artículo 1572 dispone que en la compraventa el acuerdo será eficaz siempre que se pruebe o se demuestre que el bien tiene las cualidades pactadas o sea idóneo para la finalidad a que está destinado.

Que afirma que la transferencia de propiedad de las botellas y cajas ocurrió en el ejercicio 2007, año en que emitió la certificación de calidad expedida en señal de conformidad con las características técnicas de la mercadería entregada, de acuerdo a lo pactado en el contrato celebrado con Owens, sustentando su posición en lo establecido por la Cláusula 4.1 del Contrato de Suministro, el Acuerdo de Calidad (anexo al contrato de suministro) y la Política de logística aplicada denominada "Recepción y Reclamo de Materiales en Almacén", según la cual los materiales recibidos en el almacén debían ser sometidos al proceso de control de calidad respectivo, a fin de emitir los reportes que certifiquen la calidad de las botellas recibidas, por lo que dicha transferencia se encuentra en condición suspensiva.

Que aduce que según el Contrato, Acuerdo de Calidad y Política de Logística, si los envases entregados no cumplían con los requisitos pactados y no aprobaran el control de calidad, serían devueltos, estando obligado a entregar el proveedor la misma cantidad de botellas en el plazo pactado. Por tanto, la transferencia de propiedad de las botellas estaba sujeta a la condición suspensiva de que los bienes entregados fueran los especificados en el acuerdo, para lo cual resultaba necesario realizar las pruebas respectivas para validar tal condición, pues de lo contrario la venta no podía considerarse realizada.

Que en el caso de las botellas y cajas observadas, dicha condición suspensiva se cumplió en el año 2007, en el cual emitió los certificados de calidad correspondientes, por lo que la adquisición de dichos bienes ocurrió en el ejercicio 2007; precisando que la sola entrega de las botellas efectuada en los últimos días de diciembre de 2006, no determinó su transferencia de propiedad, pues para ello era necesario que ella confirmara la satisfacción del producto entregado, esto es, que comprobara que los envases depositados en el almacén cumplían con las cualidades y características estipuladas en el contrato, lo cual, en el caso de las botellas y cajas observadas, ocurrió en el año 2007.

Que sobre los gastos por servicios de auditoría por dictaminar los estados financieros al 31 de diciembre de 2007 no devengados en dicho ejercicio, señala que dichos servicios deben ser reconocidos conforme se ejecutan, por lo que deben reconocerse en el ejercicio 2007, debiendo considerarse que los servicios también fueron de utilidad para dicho ejercicio, por otro lado indica que el 19 de setiembre de 2007 suscribió la Carta de Contratación con la Sociedad Auditora Dongo-Soriai Gaveglia y Asociados Sociedad Civil, para la revisión de sus Estados Financieros por el ejercicio finalizado al 31 de diciembre de 2007.

Que indica que según el acuerdo suscrito con la sociedad auditora, esta última debía informar a la gerencia cualquier debilidad significativa en el control interno de la Compañía, sobre la base de los informes financieros en el curso del trabajo de auditoría, de esta forma la sociedad auditora inició sus actividades en el último trimestre del ejercicio 2007, revisando las principales transacciones llevadas a

✓ 3 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

cabo por la Compañía durante el referido ejercicio, a fin de determinar si fueron reconocidas contablemente, en concordancia con los criterios establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera.

Que menciona que el 12 de octubre, 10 de noviembre, 4 y 10 de diciembre de 2007 la sociedad auditora emitió las Facturas N° 005-12902, 005-13075, 005-13357 y 005-02381 por S/394 544,89, S/179 346,59, S/179 586,12 y S/32 300,00, respectivamente, las cuales sustentaban el servicio de auditoría de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2007; agrega que el 28 de enero de 2008, la sociedad auditora emitió el dictamen de auditores independientes y remitió su opinión sobre los estados financieros, concluyendo que presentaban razonablemente su situación financiera al 31 de diciembre de 2007.

Que los referidos gastos fueron registrados y reconocidos contablemente en el ejercicio gravable 2007, en tanto la prestación efectiva de dichos servicios y su utilización ocurrieron en dicho periodo, lo que se acredita con los requerimientos de información enviados por la sociedad de auditoría durante el 2007 mediante los cuales los auditores externos le solicitaron remitir determinada información que les permitiera continuar con la revisión financiera.

Que acerca del re cargo por los servicios legales prestados por Marco Benavente Cano, señala que consistieron en la recopilación y transmisión de información de diversos proyectos de ley sesionados en el Congreso de la República en 2007 y que podían resultar de interés para la empresa, información que es de su interés; por lo que están vinculados a la generación de la renta o al mantenimiento de la fuente.

Que agrega que acreditó que los servicios de asesoría legal contribuyen a la generación de la renta o al mantenimiento de su fuente y cumplen el principio de causalidad a que alude el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y son fehacientes (cita la Resolución N° 05514-2-2009).

Que solicita se deje sin efecto el re cargo debido a que en la instancia de reclamación se realizó un cambio de fundamento, ya que en el procedimiento de fiscalización el re cargo se sustenta en la falta de causalidad del servicio, siendo que en la apelada el sustento del re cargo es la falta de fehaciencia de las operaciones.

Que respecto del re cargo por gastos por pasajes aéreos y viáticos internacionales, indica que se repararon los gastos por pasajes aéreos para funcionarios en el lanzamiento de Cerveza Redd's (Colombia) y para la participación del subgerente organizacional de Recursos Humanos en el taller de emprendedores (EE.UU), por no sustentar fehacientemente su vinculación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente.

Que en relación con el viaje realizado por diversos funcionarios a Bogotá para asistir al lanzamiento de la cerveza Redd's, comenta que con la idea de lanzar en el mercado peruano un producto similar para captar el consumo de cerveza por parte del público femenino, envió a Robert Priday (presidente), Fabiola Roque (coordinadora del proyecto integración marketing), Martín Huamán (director de servicios de marketing) y Alex Ljubicic (director de eventos especiales) para participar en tal evento.

Que señala que de la presentación en Power Point alcanzada en la etapa de fiscalización, se aprecia que en el marco de dicho evento se mostraron los estudios de mercado realizados para el lanzamiento de la cerveza Redd's, los objetivos trazados con el lanzamiento de dicha cerveza y las técnicas tendientes a incrementar el consumo de cerveza por parte del público femenino, entre otros. Añade que en dicha presentación se puede apreciar la importancia de captar un mayor consumo de cerveza en el público femenino, el comportamiento de dicho público y su relación con el consumo de cerveza, las estrategias que se pueden implementar para captar un mayor consumo por parte de este sector del mercado, etc.

Que en relación con el viaje realizado por Manuel Villafana, subgerente organizacional de Recursos Humanos, a Boston - EE.UU para asistir al Programa de Emprendimiento para Líderes Emergentes, señala que acreditó cómo tal participación se encontraba vinculada a la generación de renta gravada,

M *S* *4* *✓*



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

pues el Programa de Emprendimiento para líderes emergentes organizado por la afiliada de SABMiller, Miller Brewing Company, tuvo por finalidad capacitar a los miembros de las áreas de recursos humanos de Latinoamérica.

Que respecto del reparo por la elaboración del proyecto de ley, agrega que los servicios de asesoría legal brindados por el estudio de abogados contratado cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al tratarse de la propuesta de un cambio legal de interés vinculado a su giro de negocio.

Que afirma que el principio de causalidad debe ser analizado en base a la potencialidad que tiene una operación de generar rentas gravadas o mantener su fuente generadora, y no de forma restrictiva.

Que indica que el hecho que el proyecto de ley elaborado por el estudio de abogados no hubiere sido presentado o aprobado, resulta irrelevante para determinar la deducibilidad del gasto incurrido, pues el principio de causalidad debe ser analizado de manera amplia y potencial; lo contrario significaría que los gastos incurridos por un contribuyente en un proyecto trunco no podrían deducirse en tanto no exista una renta gravada con la cual vincular los desembolsos efectuados.

Que comenta que el principio de causalidad recogido en nuestra legislación es de carácter amplio, pues permite la sustracción de erogaciones que no guardan relación directa o estrecha con las rentas gravadas que podrían producirse; lo que implica que para determinar la deducibilidad de un gasto, se debe evaluar la finalidad perseguida por éste y si la misma está potencialmente vinculada a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, sin que ello implique la efectiva realización de los ingresos relacionados.

Que solicita se revoque la apelada y se dejen sin efecto los valores en este extremo, ya que en la apelada se cambió el fundamento del reparo, pues en el procedimiento de fiscalización se señaló que no acreditó la vinculación del servicio con la generación de la renta gravada, en cambio en la apelada la Administración señala que no acreditó la fehaciencia del servicio, cita la Resolución N° 02697-5-2017.

Que respecto de las resoluciones de multa emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a su carácter accesorio solicita que al resolver se consideren los argumentos expuestos en el recurso de reclamación y se dejen sin efecto dichas resoluciones.

Que añade que en el supuesto negado que se confirmaran las resoluciones de determinación impugnadas, solicita tener en cuenta que la conducta de la compañía no tipifica como infracción conforme con lo previsto en el citado numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que, por su propia naturaleza, la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de circunstancias necesariamente requiere de intencionalidad o dolo.

Que solicita se aplique la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, referida a que no se debe cobrar intereses durante el exceso del plazo que se tiene para resolver.

Que por su parte, la Administración señala que notificó a la recurrente resoluciones de determinación y de multa por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007; y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, las cuales fueron impugnadas el 12 de noviembre de 2012 (fojas 7748 a 7797), recurso que fue declarado fundado en parte con base en los argumentos que se detallan en la presente resolución.

Que en el presente caso, mediante Carta de Presentación N° 110011342570-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121110000108, notificados el 22 de marzo de 2011 (fojas 7176 a 7179), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización a fin verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2007, formulando como resultado de dicha intervención, los siguientes reparos:

RL

X

Y

5

S



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

- a) Gastos por convenio de renuncia del vicepresidente de ventas no devengado en el ejercicio 2007, por estar sujeto a un servicio de no hacer.
- b) Donaciones que no cumplen con requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para ser consideradas como gastos deducibles.
- c) Gastos por contratos suscritos no sustentados con comprobantes de pago.
- d) Botellas cerveceras y cajas plásticas adquiridas en el ejercicio 2006 que no cumplen los requisitos para ejercer la opción de considerarse como gasto en el ejercicio 2007.
- e) Gastos por servicios de auditoria por dictaminar los estados financieros al 31 de diciembre de 2007, no devengados en el ejercicio.
- f) Servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada.
- g) Gastos por pasajes aéreos y viáticos internacionales no sustentados fehacientemente.
- h) Honorarios por asesoría en elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del "Squeeze out" o "Venta Forzosa" no vinculados con la generación de renta.

Que los referidos reparos motivaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0033251 a 012-003-0033263, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0020502 a 012-002-0020514, por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (fojas 7812 a 8028).

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° 012-003-0033263

a) Gastos por convenio de renuncia del vicepresidente de ventas no devengado en el ejercicio 2007, por estar sujeto a un servicio de no hacer

Que de acuerdo al punto 4.2.1 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación aludida (fojas 7895 a 7911), la Administración efectuó un reparo al considerar que el pago a favor de Luis Larrabure Barúa contabilizado en la cuenta 62970000T0-“Convenio DL 25751 Art.17”, fue realizado como contraprestación de una obligación de no hacer, por lo que concluyó que debía ser deducido de manera proporcional durante el tiempo que se encontrara vigente dicha obligación, por lo que reparó S/1 987 418,33.

Que mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° 0122110000603 (foja 7126) la Administración solicitó a la recurrente explicar el tratamiento contable y tributario aplicado a las operaciones financieras contabilizadas en la cuenta contable 62970000T0 - “Convenio DL 25751 Art.17”, para acreditar en forma fehaciente la vinculación de estos gastos con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente.

Que en el punto 2 del resultado del referido requerimiento (fojas 7100 a 7110), la Administración señaló que la recurrente no presentó escrito alguno (foja 7109), y que solo proporcionó: i) Análisis que detalla el periodo, clase de asiento, registro, origen, nombres de los trabajadores renunciantes e importes de los pagos realizados, ii) Convenios de cese del personal al amparo de la ley de Formación y Promoción Laboral, iii) Reportes de cheques girados y Estados de Cuentas Bancarios, iv) Un archivo Excel con nombre “extorno62970_Req_602pt0_2”, tamaño 12kb, en donde detalla los asientos extornados en la cuenta contable 62970000T0-“Convenio DL 25751 Art.17” y que fueron deducidos en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y v) Contrato privado de 27 de diciembre de 1999, suscrito por la recurrente con Luis Larrabure Barúa y otros funcionarios. Asimismo, indicó que del análisis de la documentación presentada, observó que el gasto correspondía a una obligación de no hacer asumida por Luis Larrabure durante 10 años, habiéndose devengado en el ejercicio 2007 únicamente S/68 531,67, debiendo diferir a los ejercicios siguientes el importe de S/1 987 418,33.

Que con posterioridad al cierre del aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 16 de agosto de 2012 (fojas 7114 a 7117) mediante el cual explicó que el pago efectuado a Luis Larrabure correspondía a una indemnización a favor de dicho trabajador por motivo de su cese, la cual se había



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

devengado en el ejercicio 2007, siendo deducible para efectos del Impuesto a la Renta conforme a lo dispuesto en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Anexo 1 al Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente el reparo analizado en el presente acápite, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en respuesta, con escrito de 19 de setiembre de 2012 (fojas 6457 a 6464), la recurrente señaló que el pago realizado a Luis Larrabure correspondía a una obligación adquirida mediante el documento denominado Contrato Privado y no a una obligación de no hacer, y si bien la cláusula quinta del Convenio suscrito el 31 de agosto de 2007, incluye una obligación de no hacer (pacto de no competencia), no se hace referencia a que la contraprestación por tal obligación sea el importe observado.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 6402 a 6417) la Administración mantuvo el reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por S/1 987 418,33, como consecuencia de la obligación de no hacer asumida por Luis Larrabure Barúa no devengado en el citado ejercicio, la cual se encuentra contabilizada en la cuenta 62970000T0 – “Convenio DL 25751 Art.17”.

Que de lo expuesto, la controversia se centra en establecer si el pago por \$650,000.00 (equivalente a S/2 544 361,04) realizado a favor de Luis Larrabure Barúa, quien detentó el cargo de vicepresidente de ventas, se efectuó con motivo de una indemnización a favor de dicho trabajador por motivo de su cese o como una obligación de no hacer como señala la Administración.

Que al respecto se tiene el documento denominado “contrato privado” de 27 de diciembre de 1999 (fojas 1790 a 1792), firmado entre la recurrente y Luis Larrabure, el cual señala en sus cláusulas novena y décima lo siguiente:

NOVENO: Queda establecido que LA EMPRESA puede revolver el presente contrato unilateralmente en cualquier momento y previa comunicación escrita a EL FUNCIONARIO. De ocurrir esto, LA EMPRESA, deberá abonarte en el momento del cese y en una sola vía a EL FUNCIONARIO el importe de US\$650,000 (Seiscientos cincuenta mil y 00/100 dólares norteamericanos).

DECIMO: El pago a que se refiere la Cláusula Novena se deberá efectuar adicionalmente a los pagos y compensaciones e indemnizaciones por despido que de acuerdo a Ley le correspondan a EL FUNCIONARIO, debido al cese unilateral determinado por LA EMPRESA (...).

Que asimismo, se tiene el documento de 31 de agosto de 2007 (fojas 1793 y 1794), a través del cual se dejó constancia de la entrega de la cantidad pactada a favor de Luis Larrabure, como se aprecia de las cláusulas siguientes:

CLAUSULA SEGUNDA: Que las partes han acordado el retiro del señor Luis Larrabure Barúa por lo que el vínculo laboral ha quedado extinguido de manera definitiva y previa a la elaboración y suscripción de este documento.

Por lo expuesto, en cumplimiento del convenio suscrito el 27/12/1999 la Cervecería cumple con abonar al señor Luis Larrabure Barúa, la cantidad total de S/2'544,361.04 (Dos millones quinientos cuarenta y tres mil sesenta y uno y 04/100 nuevos soles), suma que comprende los siguientes conceptos: pago equivalente a US\$650,000.00 (tipo de cambio S/. 3.163) establecido en la cláusula novena del convenio privado y un adicional equivalente a 12 remuneraciones ordinarias de acuerdo a ley; sin mayor constancia de recepción que la firma del señor Luis Larrabure Barúa en este documento.

CLAUSULA TERCERA: La suma entregada a que se ha hecho referencia en la cláusula anterior tiene las siguientes características:

M / S / 7 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

1. *Dicha suma se compensará de cualquier otra cantidad que la Autoridad Judicial mande pagar a la Cervecería en la eventualidad de que el señor Luis Larrabure Barúa interponga demanda o reclamo alguno contra ella.*
2. *Se encuentra inafecta del Impuesto a la Renta hasta el tope señalado en el inciso a) del segundo párrafo del artículo 18º del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo 054-99-EF).*
3. *La Cervecería asumirá el impuesto a la renta que corresponda pagar al señor Luis Larrabure Barúa por la parte del monto que se otorga mediante este documento y no goce de la parte inafecta prevista en el inciso a) del 2do. párrafo del Art. 18 del T.U.O de la ley del Impuesto a la Renta. El Impuesto asumido no será considerado como una mayor renta del señor Luis Larrabure Barúa.*

CLAUSULA QUINTA: *Por el presente acto, el señor Luis Larrabure Barúa, asume la obligación de no hacer consistente en no prestar servicios personales, ni de ningún otro tipo a empresas cerveceras y/o empresas distribuidoras o mayoristas, que compitan con la cervecería, así como tampoco prestar servicios a empresas que asesoran a dichas empresas competidoras por un plazo de diez años contados a partir de la suscripción del presente documento.*

Que a fin de determinar el tratamiento tributario que se debe otorgar al pago efectuado por la recurrente, se debe analizar si corresponde a una indemnización por cese o a la contraprestación por una obligación de no hacer como sostiene la Administración.

Que al respecto, en las Resoluciones Nº 05148-11-2018 y 05682-2-2009 se ha señalado que conforme con los artículos 1354 y 1356 del Código Civil, las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, siendo las disposiciones de la ley sobre contratos supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que asimismo, las referidas resoluciones indican que en la doctrina nacional se ha establecido que si bien el Código Civil actual ha adoptado la teoría de la autonomía de la voluntad, existen leyes cuyo contenido es de tal naturaleza que sobre ellas no puede prevalecer la voluntad de las partes contratantes, es decir, que la libertad contractual es la regla general y su limitación opera como excepción, y que esta última debe ser inequívoca y su base de sustentación debe estar expresada en normas de carácter imperativo, o sea aquellas por su naturaleza forzosa no admiten pacto en contrario.

Que en ese orden de ideas, corresponde analizar los contratos realizados por la recurrente con Luis Larrabure Barúa y en base a lo estipulado en ellos, determinar si el pago efectuado correspondía a una indemnización o a una obligación de no hacer.

Que como se ha indicado precedentemente, en la cláusula novena del contrato firmado el 27 de diciembre de 1999, se estipuló el pago de \$650 000,00 por resolución unilateral del contrato laboral.

Que de otro lado, de la cláusula segunda del contrato de 31 de agosto de 2007, se aprecia que haciendo referencia al convenio del 27 de diciembre de 1999, se otorga la indemnización de \$650 000,00; sin embargo, de la misma cláusula se aprecia que no se trató de una resolución unilateral del contrato, sino de una resolución por acuerdo entre las partes.

Que asimismo, la cláusula tercera especifica que dicha suma compensará cualquier otra cantidad que la Autoridad Judicial mande pagar a la recurrente en la eventualidad que Luis Larrabure Barúa interponga demanda o reclamo alguno contra ella.

Que de las citadas cláusulas segunda y tercera del contrato de 31 de agosto de 2007, se aprecia claramente que los \$650 000,00 pagados corresponden a una indemnización por cese, que si bien dicha indemnización se pactó inicialmente en el contrato de 27 de diciembre de 1999 por la resolución unilateral



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

del contrato, en este último contrato se otorgó en base a una resolución por acuerdo entre las partes, lo que no es otra cosa que una modificación al acuerdo anterior, efectuada en el ejercicio de la autonomía de la voluntad las partes, quienes tienen plena libertad para modificar, renovar, dejar sin efecto o resolver los contratos acordados, en tanto no se contraponga a alguna norma legal de carácter imperativo.

Que asimismo, la obligación de no hacer contenida en la cláusula quinta del contrato no estipula contraprestación alguna, no siendo correcta la afirmación de la Administración en relación a que las cláusulas del contrato resultan dudosas y que al tratarse de cláusulas complementarias debe asumirse que la contraprestación pactada en la cláusula segunda corresponde a la obligación de no hacer, pues como se ha verificado, las mencionadas cláusulas resultan claras no siendo pertinente que la Administración interprete los contratos de manera distinta a lo acordado por las propias partes.

Que de acuerdo con lo expuesto, carece de sustento la afirmación de la Administración referida a que los \$650 000,00 pagados por la recurrente a Luis Larrabure Barúa corresponden a la contraprestación por una obligación de no hacer por un plazo de 10 años y que por tanto el gasto debió prorratearse en dicho plazo; en consecuencia, corresponde dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en este extremo.

b) Donaciones que no cumplen con requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para ser consideradas como gastos deducibles

Que de acuerdo al punto 4.4.2 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación aludida (fojas 7887 a 7895) la Administración reparó la deducción de las donaciones efectuadas al Instituto Peruano de Fomento Educativo (IPFE), entre el término de la vigencia de la Resolución Ministerial N° 688-2003-EF/15 (el 31 de diciembre de 2006) y la fecha de notificación de la Resolución Ministerial N° 073-2007-EF/15 (el 27 de febrero de 2007) al considerar que durante este periodo el IPFE no se encontraba calificado como entidad perceptora de donaciones.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0122110000728 (fojas 7082 y 7083) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y sustentar con la base legal correspondiente la naturaleza de los gastos contabilizados en la cuenta contable 65410000T0-“Donaciones deducibles para el Impuesto a la Renta”, así como acreditar en forma fehaciente su vinculación con la generación de rentas gravadas.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 7060 a 7065), la Administración señaló que a la fecha de vencimiento del mencionado requerimiento, la recurrente proporcionó diversa información vinculada a las donaciones efectuadas (fojas 1882 a 1959) y que del análisis de dicha documentación se dejó constancia del reparo de las donaciones efectuadas al IPFE el 9 y 21 de febrero de 2007, al no contar dicha institución con la calificación de “entidad perceptora de donaciones” durante dichos periodos.

Que posteriormente mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente el reparo analizado en el presente acápite, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6395 a 6402), la Administración dejó constancia del escrito de respuesta de la recurrente, sin embargo mantuvo el reparo al considerar que las donaciones efectuadas entre el 9 y 21 de febrero de 2007, incumplen lo estipulado en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en los numerales 1.2 y 2.1 del inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF/15; por lo tanto dichas donaciones califican como un acto de liberalidad de la recurrente de conformidad con el inciso d) del artículo 44 de la citada ley.

Que al respecto, el inciso x) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, disponía que son deducibles los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto

ML

Y

✓

9

✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas.

Que a su vez, el inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que los donantes sólo podrán deducir la donación si las entidades beneficiarias se encuentran calificadas previamente por la SUNAT como entidades perceptoras de donaciones, y que la realización de la donación se acreditará: i) Mediante el acta de entrega y recepción del bien donado y una copia autenticada de la resolución correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada, tratándose de donaciones a entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, ii) Mediante el "Comprobante de recepción de donaciones" a que se refiere el numeral 2.2 del citado inciso, tratándose de donaciones a las demás entidades beneficiarias. La donación de bienes podrá ser deducida como gasto en el ejercicio, tratándose de otros bienes muebles, cuando la donación conste en un documento de fecha cierta en el que se especifiquen sus características, valor y estado de conservación.

Que al respecto, la Administración observó la entrega de donaciones realizadas el 9 y 21 de febrero de 2007, mediante los certificados de Donación N° 0595 y 001 (fojas 1955 y 1958) a favor del Instituto Peruano de Fomento Educativo-IPFE, en ese sentido la controversia se centra en establecer si al momento de la entrega de las donaciones por la recurrente a IPFE, esta última se encontraba considerada como entidad perceptora de donaciones.

Que a foja 6135 obra la Resolución Ministerial N° 688-2003-EF/15 de 25 de noviembre de 2003, la cual en su primer artículo, otorga la calificación de entidad perceptora de donaciones al IPFE, y señala en su artículo segundo que dicha calificación será por un periodo de 3 años, siendo que la mencionada resolución fue notificada el 1 de diciembre de 2003 mediante Oficio N° 2745-2003-EF/13 (foja 6124).

Que conforme a lo establecido por el artículo 16 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, siendo que el artículo 25 dispone que las notificaciones cursadas mediante correo certificado, oficio y similares, surtirán efectos el día que conste haber sido recibidas.

Que en aplicación de las normas citadas, el acto administrativo que otorgó la calificación de entidad perceptora de donaciones al IPFE fue eficaz a partir del 1 de diciembre de 2003 por el lapso de 3 años, esto es, hasta el 1 de diciembre de 2006.

Que asimismo, a foja 6134 obra la Resolución Ministerial N° 073-2007-EF/15 de 16 de febrero de 2007, la cual en el primer artículo, otorga nuevamente la calificación de entidad perceptora de donaciones a IPFE, que señala en el segundo artículo que dicha calificación será por un periodo de 3 años, resolución que fue notificada el 27 de febrero de 2007 mediante Oficio N° 405-2007-EF/13.01 (foja 6126).

Que el artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF-15 de 9 mayo de 2006 (resolución que establece disposiciones para la calificación como entidades perceptoras de donaciones y su renovación de entidades sin fines de lucro), señala que la renovación de la calificación entrará en vigencia a partir del momento de la notificación de la Resolución Ministerial que la otorgue. En el caso que la notificación de la Resolución Ministerial que otorga la renovación, se efectúe antes de la fecha de vencimiento de la calificación, la citada Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente de dicho vencimiento.

Que en ese sentido, en aplicación de las citadas normas de la Ley N° 27444 así como del referido artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF-15, se desprende que la renovación de la calificación como



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

entidad perceptora de donaciones entraba en vigencia a partir de la notificación de la Resolución Ministerial que la otorgaba, esto es, desde el 27 de febrero de 2007.

Que por tanto, entre el término de la vigencia de la Resolución Ministerial N° 688-2003-EF/15 (1 de diciembre de 2006) y la fecha de notificación de la Resolución Ministerial N° 073-2007-EF/15 (27 de febrero de 2007), el IPFE no contaba con la calificación de entidad perceptora de donaciones, por lo que la entrega de donaciones realizadas por la recurrente el 9 y 21 de febrero de 2007 a dicho instituto, no se encuentra arreglada a ley, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que en el procedimiento de fiscalización presentó diversa documentación, cumpliendo con todos los requisitos contenidos en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso s) del artículo 21 de su reglamento, se debe señalar que no existe controversia sobre la entrega de las donaciones, sino sobre la calificación de entidad perceptora de donaciones de la beneficiaria, calificación que según lo analizado precedentemente no fue acreditada por la recurrente, por lo que carece de sustento lo alegado.

Que en cuanto a que no se debe desconocer la deducción como gasto de las donaciones efectuadas el 9 y 21 de febrero de 2007 por cuanto a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (31 de diciembre de 2007), el IPFE estaba calificada como entidad perceptora de donaciones, cabe indicar que ello carece de sustento, toda vez que de las normas citadas se advierte que exigen que las entidades a las que se efectúen las donaciones —a fin que éstas sean deducibles— deben contar con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas como entidades perceptoras de donaciones, esto es, que deben contar con tal calificación antes de efectuar la donación.

Que respecto a lo alegado en relación a que el artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF/15 es inaplicable puesto que vulnera el principio de legalidad y de reserva de ley tributaria, toda vez que señala la oportunidad en que se entiende otorgada la calificación de entidad perceptora de donaciones o su renovación, excediendo los alcances de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que no existe tal vulneración conforme a las consideraciones que se señalan a continuación.

Que el inciso x) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, disponía que son deducibles los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial.

Que conforme a lo establecido por el artículo 16 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, siendo que el artículo 25 dispone que las notificaciones cursadas mediante correo certificado, oficio y similares, surtirán efectos el día que conste haber sido recibidas.

Que el artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF-15 de 9 mayo de 2006 (resolución que establece disposiciones para la calificación como entidades perceptoras de donaciones y su renovación de entidades sin fines de lucro), señala que la renovación de la calificación entrará en vigencia a partir del momento de la notificación de la Resolución Ministerial que la otorgue. En el caso que la notificación de la Resolución Ministerial que otorga la renovación, se efectúe antes de la fecha de vencimiento de la calificación, la citada Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente de dicho vencimiento.

Que como puede apreciarse de las normas citadas, la Ley del Impuesto a la Renta exige la emisión de una Resolución Ministerial que otorgue la calificación a las entidades sin fines de lucro como perceptoras



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

de donaciones; y, al ser la Resolución Ministerial un acto administrativo, éste es eficaz con su notificación, según la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que en ese orden de ideas, al establecer el artículo 6 de la Resolución Ministerial N° 240-2006-EF-15 que la renovación de la calificación entrará en vigencia a partir del momento de la notificación de la Resolución Ministerial que la otorgue, no hace más que recoger lo dispuesto previamente en las normas legales citadas, no existiendo vulneración alguna al principio de legalidad ni al principio de reserva de ley.

Que asimismo, resulta jurídicamente correcto que dicha norma disponga que en el caso que la notificación de la Resolución Ministerial que otorga la renovación, se efectúe antes de la fecha de vencimiento de la calificación, la citada Resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente de dicho vencimiento, toda vez que no podrían coexistir dos calificaciones vigentes al mismo tiempo.

c) Gastos por contratos suscritos no sustentados con comprobantes de pago

Que de acuerdo al punto 4.2.3 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación aludida (fojas 7878 a 7887) la Administración reparó el gasto devengado en el ejercicio 2007 correspondiente a las obligaciones de no hacer suscritas con Alberto Cueva Moreno y Adrián Lobatón Gálvez, al no haber presentado ni exhibido los comprobantes de pago respectivos por S/41 071,00.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 0122110000728 (foja 7081) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y sustentar la adición efectuada bajo el concepto de "Reparo Gastos Diferidos Contratos de No Hacer", por S/2 775,807.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 7051 a 7059), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó diversa información vinculada a la observación; no obstante del análisis de dicha documentación, reparó los gastos vinculados con las obligaciones de no hacer, debido a que una parte de ellos se había devengado en exceso (S/28 411,00) y por otro lado, no se habían presentado los comprobantes de pago que la sustentaban (S/152 054,00).

Que posteriormente mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente el presente reparo, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito de 19 de setiembre de 2012 (fojas 6452 y 6453), adjuntando la copia del Recibo por Honorarios N° 001-071 emitido el 9 de enero del 2007 por Ricardo Torres Goicochea (foja 6077), solicitando tener por sustentado el reparo en ese extremo.

Que en el Anexo al resultado del referido requerimiento (fojas 6388 a 6395) la Administración redujo el monto del reparo a S/41 071,00¹, al no haber exhibido ni presentado comprobantes de pago emitidos por Alberto Aquiles Cueva Moreno y Adrián Lobatón Galvén o el Formulario N° 820-Comprobantes por Operaciones No Habituales.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el primer párrafo del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, señalaba que no eran deducibles los gastos cuya documentación

¹ A foja 7884 se deja constancia que la recurrente rectificó y aceptó S/28 411,00 por el reparo de gastos devengados en exceso.

ML

Y

AB

12

✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en la Resolución N° 01377-1-2007, se ha establecido que son deducibles a efecto del Impuesto a la Renta los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, debiendo precisarse que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto de las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo, caso contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil, en las obligaciones las prestaciones pueden manifestarse en tres modalidades: dar (un bien), hacer (servicio) y no hacer (abstenerse o dejar hacer); que las obligaciones que comprenden prestaciones de no hacer, según la definición de la doctrina citada precedentemente, *"consisten únicamente en abstenerse de realizar cierto tipo de conductas o tolerar ciertas actividades del acreedor y que su incumplimiento permite al acreedor exigir la ejecución forzada de la prestación, la destrucción de lo indebidamente hecho o la correspondiente indemnización"*.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 02195-3-2002, que las obligaciones de no hacer son consideradas como "negativas", pues su prestación consiste en que el deudor se ha de abstener de aquello que, de otra manera, le sería permisible ejecutar. La ventaja económica para el acreedor radica en "ese abstenerse", en ese no hacer esto o aquello a que se obliga el deudor.

Que de conformidad con el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-EF/SUNAT, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso, o la prestación de servicios.

Que el numeral 1.2 del artículo 6° del citado Reglamento establece que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación en favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Que de acuerdo con el Diccionario del Español Jurídico editado por la Real Academia Española se define como servicio a la prestación que satisface alguna necesidad humana y que no consiste en la producción de bienes materiales.

Que es pertinente tener en cuenta que en las Resoluciones N° 05130-5-2002 y 03897-1-2012², se ha establecido que el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar (salvo aquéllas en las que se da en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta), como las de hacer y no hacer.

Que al respecto, de fojas 1868 a 1873 se aprecia que las obligaciones de no hacer, se sustentan en la cláusula segunda de los convenios privados suscritos entre la recurrente con Alberto Aquiles Cuevas Moreno y Adrián Lobatón Gálvez, según detalle:

SEGUNDO

Por el presente acto, LA CERVECERIA y EL GERENTE acuerdan que éste no podrá realizar, directa o por intermedio de terceros, la comercialización, distribución, reparto, promoción y/o difusión de ningún producto cervecero que pudiera ser considerado competitivo con los productos que comercializa LA CERVECERIA.

En tal sentido, EL GERENTE asume la obligación de "NO HACER" consistente en abstenerse a participar directa o indirectamente en la propiedad o dirección de empresas distribuidoras de cervezas competidoras

² En relación con la definición de servicio para efectos del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

de la CERVECERIA, así como de participar personalmente en la comercialización de éstas o brindar asesorías en temas cerveceros o gaseosos a cualquier empresa fabricante, distribuidora o comercializadora de productos competidores de LA CERVECERIA.

Que asimismo en las cláusulas tercera y cuarta de los señalados convenios privados se indica la contraprestación y vigencia del contrato:

TERCERO

Como contraprestación de la obligación señalada en la cláusula precedente, LA CERVECERIA se obliga a entregar a EL GERENTE la suma de S/253,296.733 (Doscientos Cincuenta y Tres Mil Doscientos Noventa y Seis con 73/100 Nuevos Soles), contra la presentación del comprobante de pago pertinente por parte de EL GERENTE debiendo efectuarse las retenciones de ley

CUARTO

Las partes acuerdan que la Obligación de No Hacer tiene un plazo de vigencia de cinco años, contados a partir de la fecha del presente documento.

Que en ese sentido de las cláusulas citadas se evidencia que por el importe a recibir Alberto Aquiles Cueva Moreno y Adrián Lobatón Gálvez estaban obligados a no realizar la comercialización, distribución, reparto, promoción y/o difusión de ningún producto cervecerio que pudiera ser considerado competitivo para la recurrente, esto es, a cumplir con obligaciones de no hacer, por lo que de acuerdo a las normas citadas, en principio, tenían la obligación de emitir comprobante de pago.

Que según el último párrafo del numeral 1 del artículo del Reglamento de Comprobantes de Pago citado, tratándose de personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, la obligación de otorgar comprobantes de pago requiere habitualidad. La SUNAT en caso de duda, determinará la habitualidad teniendo en cuenta la actividad, naturaleza, monto y frecuencia de las operaciones.

Que el numeral 2 del mismo artículo dispone que las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que sin ser habituales requieran otorgar comprobantes de pago a sujetos que necesiten sustentar gasto o costo para efecto tributario, podrán solicitar el Formulario N° 820 - Comprobante por Operaciones No Habituales.

Que de autos se aprecia que conforme se señala en el contrato detallado precedentemente, la prestación de no hacer corresponde a un servicio continuo por el lapso de 5 años, por lo que teniendo en cuenta la naturaleza de la actividad, mal podríamos calificarla como no habitual; sin embargo, aun cuando del análisis de la operación y de las actividades llevadas a cabo por el prestador del servicio se concluyera que se trata de una persona natural no habitual, según el numeral 2 del citado artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, a fin de deducir el gasto para efecto tributario, la recurrente debió exigir a Alberto Aquiles Cueva Moreno y Adrián Lobatón Gálvez el Formulario N° 820 - Comprobante por Operaciones No Habituales.

Que de lo expuesto se concluye la recurrente no ha presentado los comprobantes de pago de las operaciones realizadas que permitan sustentar la deducción del gasto, a pesar de haber sido requerida expresamente por la Administración, conforme se observa de los Requerimientos N° 0122110000728 y 0122120002014 y sus resultados, por lo que de conformidad con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a la invocación al criterio vertido en la Resolución N° 01377-1-2007 y lo señalado en el Oficio N° 251-96-12.0000, cabe señalar que el análisis del presente reparo es acorde a lo señalado en

³ En el caso de Adrián Hugo Lobatón Gálvez el importe es S/286 321,66.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

tales documentos, puesto que ambos señalan que la deducción del gasto exige la obligación de contar con un comprobante de pago cuando constituye una obligación su emisión, como sucede en este caso.

d) Botellas cerveceras y cajas plásticas adquiridas en el ejercicio 2006 que no cumplen los requisitos para ejercer la opción de considerarse como gasto en el ejercicio 2007

Que en el punto 4.2.4 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación aludida (fojas 7851 a 7878) la Administración reparó la adquisición de botellas cerveceras y cajas plásticas, al concluir que la transferencia de propiedad de dichos envases se realizó con su entrega o puesta a disposición, en diciembre de 2006 y no en enero de 2007; asimismo, reconoció como gasto S/592 890,00 debido a que el importe adicionado por depreciación en exceso, contiene una depreciación de botellas cerveceras calculadas con las tasas de 16.67% hasta marzo y de 33.33% y 10% a partir de abril a junio, las cuales son mayores o iguales a la tasa de depreciación tributaria permitida para este tipo de activo que es de 10%; por lo que reparó S/6 088 029,00.

Que mediante el Requerimiento N° 0122110000729 (foja 7009), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la deducción de las compras de botellas y cajas cerveceras por S/126 390 048,00, así como la adición de su depreciación por el importe de S/28 417 152,00.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6986 a 6997), la Administración dejó constancia del escrito y los medios probatorios presentados por la recurrente en respuesta, indicando que de su análisis reparó el gasto vinculado con la adquisición de botellas y cajas cerveceras, así como la depreciación en exceso por S/7 800 106,00, al observar que una parte de dicha inversión se efectuó en el ejercicio 2006 y por haber depreciado con una tasa mayor a la permitida.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente el reparo efectuado, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 6364 a 6388), la Administración dejó constancia del escrito y medios probatorios presentados por la recurrente, donde alega que la inversión en botellas y cajas se llevó a cabo en 2007 y no en 2006, pues la transferencia de propiedad no ocurrió con la entrega las botellas (el 2006) sino con la certificación de calidad expedida (el 2007), de acuerdo a lo pactado en el contrato celebrado con el proveedor; y señaló que del análisis del escrito y la documentación presentada, mantuvo en parte la observación efectuada, reparando el gasto vinculado con la adquisición de botellas y cajas cerveceras, así como con su depreciación, por S/6 088 029,00.

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

Que el primer párrafo del artículo 23 del Reglamento de Ley del Impuesto a la Renta dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de $\frac{1}{4}$ de la Unidad impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectué.

Que en tal sentido, dado que los bienes que motivan el reparo (botellas y cajas cerveceras) califican como bienes de uso cuyo costo es inferior a $\frac{1}{4}$ de la UIT, resulta arreglado a ley que pudieran considerarse como activos, o deducirse como gasto, a opción de la recurrente, lo que no ha sido controvertido.

Que al respecto, de autos (foja 7868) se observa que el reparo procede del cambio del tratamiento tributario otorgado por la recurrente a la adquisición de botellas cerveceras y cajas plásticas, por S/6 680 919,00, en el ejercicio 2007, ya que en un principio la recurrente consideró como costo y por tanto depreció el valor de los bienes observados, sin embargo posteriormente en aplicación del artículo 23 del

M

X

15 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

reglamento citado, la recurrente optó por enviar al gasto el valor de los bienes al no superar $\frac{1}{4}$ de la UIT, por lo que adicionó la depreciación inicialmente deducida; sin embargo la Administración reparó el gasto por la adquisición de los bienes, al indicar que fueron adquiridos en el 2006, por lo que el gasto debió ser considerado en dicho ejercicio y no el 2007.

Que para desvirtuar el reparo la recurrente presentó: Contrato de suministros y anexos (fojas 6025 a 6062), Acuerdo de Calidad para el suministro de envases de vidrio para bebidas (fojas 6004 a 6024), Registro de control de activos fijos (fojas 2574 a 2613), órdenes de compra de botellas y cajas, comprobantes de pago, guías de remisión, declaraciones únicas de aduanas (fojas 2614 a 3008), análisis de la adición y depreciación de botellas y cajas adquiridas a partir del 2006 (fojas 5811 y 5780 a 5782).

Que al respecto, se evidencia de las órdenes de compra de botellas y cajas, comprobantes de pago, guías de remisión y Declaraciones Únicas de Aduanas (fojas 2614 a 3008) que fueron emitidas en el ejercicio 2006, verificándose de las guías de remisión que los bienes observados fueron remitidos y entregados en diciembre de 2006, lo que fue aceptado tanto por la recurrente como por la Administración.

Que sin embargo, la recurrente aduce que si bien tales bienes fueron entregados el 2006, había acordado una cláusula suspensiva con el proveedor, la cual consistía en que se cumplieran las especificaciones técnicas pactadas, lo que se produjo recién en el ejercicio 2007, cuando emitió los certificados de calidad en señal de conformidad, en ese sentido la materia controvertida en el presente reparo consiste en establecer en qué año se debería reconocer el gasto (devengo) de los bienes materia de observación.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 57 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, y que las rentas de la tercera categoría y los gastos se considerarán producidos y se imputarán en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que este Tribunal en reiterados pronunciamientos ha indicado que, toda vez que las normas tributarias, en el periodo objeto de análisis, no han definido el principio del devengado, corresponde acudir a la doctrina y a los principios contables para establecer en qué momento se deben reconocer los ingresos o gastos. Así, en la Resolución N° 03557-2-2004, se define el concepto de devengado citando a Enrique Reig quien señala que "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere". Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que de acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente considerar lo dispuesto en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en el año 1997, referida a la Presentación de Estados Financieros, que señala que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y otros sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se cobran o pagan), mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que en cuanto a los ingresos, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18 - Ingresos, norma que debe aplicarse en la contabilización de ingresos provenientes de la venta de bienes, la prestación de



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

servicios y uso por terceros de los activos de la empresa que generan intereses, regalías o dividendos, señala que los ingresos deben ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

Que en el párrafo 22 de la referida Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18, señala que los ingresos son reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. Sin embargo, cuando surge una incertidumbre acerca de la cobrabilidad de un monto ya incluido en los ingresos, el monto incobrable, o el monto respecto al cual la cobrabilidad ha dejado de ser probable, es reconocido como un gasto.

Que asimismo, conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto, siendo que en las Resoluciones N° 03316-1-2015 y 11969-3-2014, se ha establecido que para efecto de la aplicación del concepto del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que al respecto, del Contrato de Suministro (fojas 6025 a 6062) firmado entre la recurrente y Owens Illinois Perú S.A. (OI) se advierte lo siguiente:

1. DE LAS DEFINICIONES.

1.1 *El término "Año de Contrato" se entenderá referido a cada periodo comprendido entre el 1 de junio y el 31 de mayo, empezando el 1 de junio de 2006.*

2. DEL SUMINISTRO DEL PRODUCTO

2.1 *Por el presente acto las partes convienen que OI suministrará a BACKUS y ésta adquirirá de OI la cantidad de envases especificados en el Anexo 2 del presente contrato.*

2.4 *A partir de la suscripción del presente contrato BACKUS remitirá, de requerir envases, una Orden de Compra a OI al menos 7 días antes del comienzo de cada trimestre calendario de cada Año de Contrato; con la indicación de las entregas a efectuarse mes a mes durante el trimestre calendario.*

Recibida la Orden de Compra que BACKUS envía a OI, OI se obliga a enviar su Confirmación de Pedido, en caso que ésta no sea remitida por OI después de los 3 días útiles de haberse enviado, BACKUS dará por entendido que OI acepta las condiciones de la orden de compra.

BACKUS quedará obligada a adquirir la cantidad de Envases consignada en la Orden de Compra.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

2.5 *Ol se compromete a entregar a BACKUS los Certificados de Calidad requeridos y de acuerdo a los compromisos establecidos entre ambas partes.*

....

4. DE LAS GARANTIAS E INDEMNIZACIONES

4.1 *Ol declara y garantiza a BACKUS que (i) Los Envases serán fabricados de conformidad con las Especificaciones pactadas de común acuerdo entre las partes y (ii) Los Envases serán entregados libres de cualquier derecho prendario, embargo o gravamen.*

Los Envases que no se ajusten a los estándares establecidos de común acuerdo entre las partes serán devueltos y se emitirán Notas de Crédito correspondientes. Se establecerá de común acuerdo una fecha para que Ol entregue a BACKUS nuevos envases para suplir los requerimientos no cubiertos. (...)

4.2 *Ol declara y garantiza a BACKUS que cumplirá con sus obligaciones de conformidad con el presente Contrato, respetando todas las legislaciones y regulaciones pertinentes en todo aspecto. Asimismo, BACKUS garantiza a Ol que cumplirá con sus obligaciones de conformidad con el presente Contrato, respetando todas las legislaciones y regulaciones pertinentes en todo aspecto.*

4.3 *Con excepción de lo señalado en el presente Contrato, todas las garantías, condiciones, representaciones o avales, ya sean expresos o tácitos, originados por ley, equidad, costumbre, declaraciones orales o escritas de Ol, o de cualquier otra naturaleza (incluida, sin limitación alguna, cualquier garantía de comercialización o similar) son reemplazadas, eliminadas y rechazadas por medio de lo señalado expresamente en el presente contrato.*

4.4 *Ol declara y garantiza que en el evento que se presenten defectos críticos que afecten los envases (según el manual de calidad), se obliga a reconocer los costos del contenido y manufactura del producto, así como los costos de recolección de dichos envases del mercado por su propia cuenta y a satisfacción de BACKUS.*

Que de acuerdo con lo señalado, el proveedor estaba obligado a elaborar los bienes materia de reparo según las especificaciones acordadas con la recurrente y que en la medida que se entreguen dichos bienes sin el cumplimiento de las especificaciones se tendrían que devolver y emitir las notas de crédito respectivas, debiendo el proveedor remitir nuevos envases para suplir los requerimientos no cubiertos.

Que asimismo, la cláusula 6 del señalado Contrato de Suministro indica:

6. DE LOS PAGOS

6.1. *Todos los envases vendidos de conformidad con este Contrato de Suministro se facturarán al momento de su entrega a los precios vigentes en esa oportunidad y el pago se hará efectivo en Nuevos Soles veinte días después de la fecha de recepción de la factura de parte de BACKUS. (...).*

Que sobre el particular, cabe señalar que el artículo 1361 del Código Civil dispone que los contratos son obligatorios en cuanto se haya expresado en ellos, y se presume que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla.

Que asimismo, según el artículo 169 del citado código, las cláusulas de los actos jurídicos se interpretan las unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas.

Que de la lectura de las cláusulas del contrato de suministro citadas, fluye que las partes acordaron expresamente que se venderían envases fabricados de conformidad con las especificaciones pactadas de común acuerdo, los que serían entregados y facturados al momento de su entrega, debiendo pagarse en los 20 días posteriores. Asimismo, el proveedor emitiría los certificados de calidad requeridos.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que de otro lado, se prevé que si los envases entregados resultan defectuosos, serán devueltos y se emitirá la nota de crédito correspondiente.

Que en ese sentido, de lo expuesto precedentemente se tiene que el Contrato de Suministro no estableció condición suspensiva alguna que implicara que aún no se hubieran producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto, ni que implicaran riesgo de incobrabilidad alguno; cabe resaltar que no existe condición suspensiva expresa en el contrato mencionado, ni tampoco ésta puede inferirse del Acuerdo de Calidad para el suministro de envases de vidrio para bebidas suscrito por las partes en el que se hace referencia a la revisión del material, devolución del material no conforme para su reposición y a la destrucción del material no conforme, si así lo acuerdan las partes (fojas 6004 a 6024).

Que en ese orden de ideas, conforme se puede observar del contrato, resultaba suficiente que el proveedor cumpliera con la entrega de los envases para adquirir el derecho a la contraprestación pactada a su favor. Asimismo, cabe agregar que la revisión de los envases entregados y la devolución de los que no cumplieran con las especificaciones de calidad a que se refiere el recurrente constituye un elemento que se presenta con posterioridad al nacimiento de la obligación a cargo de la recurrente de efectuar los pagos descritos en la cláusula 6, siendo que resulta usual en toda transacción comercial que si el adquirente no está conforme con el producto recibido pueda devolverlo, debiendo ser reemplazado por otro igual o en su caso, efectuar la devolución del dinero o emitir la nota de crédito respectiva, lo que no constituye una condición suspensiva como alega la recurrente.

Que por tanto, al no haber la recurrente exhibido contratos, convenios, pactos u otros documentos adicionales que hagan suponer que el reconocimiento de la compraventa tuviera que estar supeditado a algún acto posterior a la entrega de los bienes adquiridos —ya que de las cláusulas citadas no se evidencia que su entrega esté supeditada a un acta de conformidad, por el contrario se evidencia que frente a un incumplimiento de las condiciones pactadas, se tendría que realizar la devolución de los bienes y el ajuste de la operación se realizaría por medio de una nota de crédito y la reposición de los bienes dañados—, no se evidencia que la existencia o no de la operación esté sujeta a una condición, por lo que no se encuentra acreditado en autos la existencia de una condición suspensiva que corrobore que la operación haya devengado en el ejercicio 2007 como señala la recurrente.

Que ahora bien, de autos se tiene que para emitir la factura se debió haber entregado los bienes, entrega que según la fecha de emisión de los comprobantes se realizó en diciembre de 2006, evidenciándose de las guías de remisión y Declaraciones Únicas de Aduanas que obran en autos (fojas 2614 a 3008) que la remisión y entrega de los envases fue con anterioridad al ejercicio 2007, por lo que la recurrente se encontraba obligada a efectuar el pago, habiéndose producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, y por tanto su devengo, en el ejercicio 2006 y no en el ejercicio 2007, como pretende la recurrente, por lo que procede confirmar este extremo de la resolución apelada, siendo preciso anotar adicionalmente que la jurisprudencia invocada por la recurrente no contradice lo indicado en los considerandos precedentes⁴.

Que respecto a lo alegado en relación a que de la política logística denominada "Recepción y Reclamo de Materiales en Almacén" (en la que se establecía que el material recibido debía ser inspeccionado y comparado con la descripción y la cantidad consignada en la orden de compra y debían ser sometidos a control de calidad), en concordancia con el Contrato de Suministro y Acuerdo de Calidad, se desprendería la existencia de una condición suspensiva para considerar transferidos los bienes; cabe señalar que si bien del documento "Recepción y Reclamo de Materiales en Almacén" (fojas 5998 a 6003) se aprecian los procedimientos establecidos por la recurrente para la recepción de materiales, reclamo de materiales y control de calidad, dicho documento no constituye un acuerdo entre las partes intervenientes en el contrato

⁴ La Resolución N° 259-2-98 se refiere a la venta de un bien futuro condicionada a la existencia del mismo y la Resolución de N° 8768-7-2015 corresponde a un caso en que en el contrato se pactó una cláusula suspensiva condicionada a la inscripción en Registros Públicos de la independización del inmueble materia de venta.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

y no podría constituir la base para considerar la existencia de una condición suspensiva en el mencionado contrato, como pretende la recurrente.

Que en consecuencia, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, carece de sustento el alegato de la recurrente referido a que del Contrato de Suministro, del Acuerdo de Calidad y de la política, se desprende la existencia de una condición suspensiva para considerar transferidos los bienes.

Que acerca de la depreciación de las botellas y cajas cerveceras, se advierte a foja 7852, que con motivo del cambio del tratamiento tributario de la adquisición de las botellas y cajas cerveceras de pasarlas de activos a gastos, la recurrente adicionó la depreciación tomada en el ejercicio 2007, por S/1 080 407,00; sin embargo la Administración reliquió la adición de la depreciación indicando que la recurrente había calculado 16.67% como tasa de depreciación de enero a marzo de 2007 y de abril a diciembre las tasas de 33% y 10%, debido a un cambio en su política de depreciación; por lo que ajustó dicha adición a la tasa del 10% de depreciación que es la que corresponde a dichos bienes considerando como gasto de depreciación S/592 890,00.

Que al respecto cabe indicar que según el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, indicándose en el artículo 40 de la misma norma que los bienes afectos a la producción de rentas gravadas, a excepción de los edificios y construcciones, se depreciarán aplicando sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que el inciso b) del artículo 22 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que en el caso de maquinaria y equipo y otros bienes del activo fijo, éstos se depreciarán aplicando el porcentaje de depreciación hasta un máximo de 10%.

Que considerando que, según sostiene la Administración, la recurrente utilizó una tasa de depreciación mayor a la permitida tributariamente y establecida en las normas citadas, siendo que la recurrente no presentó alegato alguno en contrario, no habiendo sido desvirtuada la observación en este extremo, procede confirmarla.

e) Gastos por servicios de auditoría por dictaminar los estados financieros al 31/12/2007, no devengados en el ejercicio

Que de acuerdo al punto 4.2.5 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación aludida (fojas 7837 a 7851) la Administración reparó el importe correspondiente a los servicios brindados por Dongo Soria Gaveglio y Asociados Sociedad Civil, por los servicios de auditoría a los Estados Financieros correspondientes al año 2007, al considerar que no se devengaron en dicho ejercicio.

Que mediante el punto 2 del Anexo al Requerimiento N° 0122110000861 (foja 6942) la Administración solicitó a la recurrente sustentar la relación de causalidad de aquellos gastos vinculados, entre otros, con los servicios prestados por Dongo Soria Gaveglio y Asociados Sociedad Civil, así como el devengamiento de los mismos, los cuales se encontraban contabilizados en la cuenta contable 63251000T0-"Honorarios de auditoría y revisión de impuestos".

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6350 a 6364), la Administración dejó constancia del escrito y documentos presentados por la recurrente, y señaló que al haberse culminado el servicio de auditoría en enero de 2008, correspondía que los gastos vinculados a éste, contenido en los comprobantes de pago observados, se devengarán en dicho ejercicio y no en el anterior.

Que posteriormente, a través del Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente el reparo dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

ML

S

AS

20

✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6350 a 6364), la Administración dejó constancia del escrito y documentos presentados por la recurrente, y mantuvo el reparo efectuado al indicar que esta no pudo utilizar el servicio en el ejercicio 2007, sino a partir del momento que se encontraba terminado; esto es, desde el 28 de enero de 2008, por lo que el gasto devengó en el ejercicio 2008.

Que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado a efectos de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus Estados Financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC N° 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos así como los gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los Estados Financieros a los cuales corresponden.

Que en el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado: la "asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

Que de autos (fojas 6925 y 7837) se aprecia que la Administración reparó servicios de auditoría, al considerar que devengaron en el ejercicio 2008, según detalle:

Mes	Fecha	Registro	Origen	NCOMP	Concepto de factura	Gasto
10	12/10/2007	3970045934	RCUEVAMA	5-12902	Servicios profesionales relacionados con el examen de EE.FF al 31/12/07	S/394 544,89
11	10/11/2007	3973356226	RCUEVAMA	5-13075		S/179 346,59
12	10/12/2007	3970063346	DBELLIDF	5-02381	Gastos relacionados con la auditoria al 31/12/07 por pasajes aéreos y gastos de viaje.	S/32 300,00
12	04/12/2007	3970062892	RCUEVAMA	5-13357	Servicios profesionales relacionados con el examen de EE.FF al 31/12/07	S/179 586,12
						TOTAL S/785 777,60

Que de acuerdo al punto 4.2.5 del Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263 (fojas 7836 y 7837), la Administración señala como parte del sustento del reparo que el servicio de auditoría de los Estados Financieros no podría ser utilizado hasta el momento en que el informe de auditoría se encontrase culminado, por ello, la correlación o asociación de dicho gasto con los ingresos generados se darán en el ejercicio 2008, por lo que repara el gasto contabilizado en la cuenta 63251000T0 - "Honorarios de Auditoría y revisión de impuestos" por S/785 777,60.

Que en este orden de ideas, la discrepancia se centra en la oportunidad de la deducción del gasto por el servicio de revisión de los Estados Financieros del ejercicio 2007 contratado por la recurrente.

Que de fojas 3405 a 3409 obran copias de las Facturas N° 005-0013357, 005-0013075 y 005-0012902, emitidas el 4 de diciembre, 10 de noviembre y 12 de octubre de 2007; y la Nota de Débito 005 N° 02381



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

emitida el 10 de diciembre de 2007 por Dongo - Soria, Gaveglio y Asociados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada con RUC N° 20106896276, por servicios profesionales relacionados con el examen de los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre del año 2007.

Que al respecto, en las Resoluciones N° 8534-5-2001 y 05276-5-2006, se ha señalado que de acuerdo con su naturaleza, los servicios de auditoría se encuentran supeditados a un resultado, el mismo que se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a los usuarios, tales como entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los Estados Financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros.

Que asimismo, en dichas resoluciones se indicó que ello hacía evidente que la necesidad del gasto estaba supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serían consumidos o utilizados en el ejercicio en que se terminara de prestar, por lo que atendiendo a que tal servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado, no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado; en tal sentido, por aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines correspondientes a su naturaleza.

Que en el Dictamen de los Auditores Independientes de 28 de enero de 2008 emitido por Dongo - Soria, Gaveglio y Asociados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada (fojas 381 a 425), dicha firma señala: "Hemos auditado los estados financieros adjuntos de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.A. (una subsidiaria indirecta de SABMiller plc, empresa con domicilio legal en el Reino Unido) que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 2007 y el 31 de diciembre de 2006 y los estados de ganancia y pérdidas, de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, y el resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas".

Que si bien el servicio de auditoría de los Estados Financieros del ejercicio 2007 se habría iniciado en dicho año, el referido servicio, dada su naturaleza, sólo pudo ser culminado luego del cierre del ejercicio 2007, máxime si, como se señala en el dictamen de los auditores la revisión se realizó respecto de los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2007.

Que es así que, el servicio sólo pudo ser concluido una vez terminado el ejercicio 2007, esto es, por lo menos, en el año 2008, momento a partir del cual la recurrente podía emplearlo para los fines correspondientes, de ser el caso. En tal sentido, en aplicación del principio del devengado, no procedía su deducción en el 2007, conforme con el criterio anteriormente expuesto, en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que acerca de lo alegado en cuanto a que al término del año 2007 se habría realizado un avance significativo del servicio, dicho argumento no desvirtúa el hecho que éste sólo pudo ser culminado a partir del ejercicio 2008, siendo en ese momento (el término del servicio) en el que se devenga el gasto correspondiente; asimismo, tampoco desvirtúa este hecho lo alegado por la recurrente, en el sentido que en el ejercicio 2007 se le requirió información y se le iba comunicando posibles observaciones.

f) Servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada

Que el punto 4.2.6 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación referida (fojas 7828 a 7836) la Administración reparó el importe correspondiente a los servicios prestados por Marco Benavente Cano, al considerar que la recurrente no acreditó fehacientemente que se encontraban vinculados con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por S/38 170,00.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° 0122110000861 (fojas 6940) la Administración solicitó a la recurrente acreditar la relación de causalidad de aquellos gastos vinculados con los servicios prestados, entre otros, por Marco Benavente Cano.

Que en resultado del referido requerimiento (fojas 6911 a 6914), la Administración dio cuenta del escrito y los documentos presentados por la recurrente en respuesta del mencionado requerimiento, sin embargo señaló que no acreditó que los gastos observados estén vinculados con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente, no habiendo presentado mayor documentación que la sustente.

Que posteriormente mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente el reparo, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 6343 a 6350), la Administración dio cuenta del escrito y la documentación presentada en respuesta por la recurrente; no obstante, mantuvo el reparo efectuado, al señalar que no sustentó fehacientemente que los gastos por servicios prestados por Marco Benavente Cano hayan sido destinados o utilizados para la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente.

Que en el caso de autos, en fiscalización la Administración reparó el gasto por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano, debido a que considera que constituyen un gasto no vinculado con las actividades y operaciones que realiza la recurrente, por lo que concluye que dicho servicio no resultaba causal, al no encontrarse vinculado a la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora, según se advierte de la resolución de determinación (fojas 7828 y 7829).

Que sin embargo, en la resolución apelada la Administración, no obstante lo indicado en la resolución de determinación, señala lo siguiente (fojas 8130 a 8134/vuelta):

En ese sentido, se puede colegir que para acreditar la fehaciencia de un servicio debe existir, entre otros, además de un contrato, el elemento denominado "acreditación de resultado (...)

Sin embargo, en el caso de autos, no se advierte que el recurrente haya presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios de asesoría legal (...)

Que en consecuencia, del análisis efectuado en esta, se concluye que no se encuentran sustentados los servicios prestados por el Sr. Marco Benavente Cano, al no haberse presentado documentación que acredite la efectiva prestación de los mismos.

Que como se advierte, en la instancia de reclamación la Administración sostiene que la recurrente no habría acreditado la fehaciencia y realidad de la operación, modificando así lo señalado en la resolución de determinación, en la que consideró que el servicio legal prestado por Marco Benavente Cano no se encuentran vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora.

Que como se aprecia, la Administración modificó el reparo inicialmente formulado en la etapa de fiscalización centrando, ahora, su observación y análisis en la falta de fehaciencia de la operación, supuesto que como se ha señalado precedentemente no fue el fundamento del reparo en fiscalización.

Que según el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que el numeral 2 del artículo 109 del citado código, señala que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que este Tribunal ha establecido, en diversas resoluciones, como la Resolución N° 08767-1-2016, que si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos; con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada para modificar el re cargo contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263, como ha ocurrido en el presente caso.

Que según el acápite 76 del Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 y modificado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-13, "Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación", se declarará nula la apelada y se dejará sin efecto el valor en aplicación del artículo 150 del Código Tributario.

Que conforme con el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales de este Tribunal.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración modificó el fundamento del re cargo bajo análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo; asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el re cargo, corresponde levantarla y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263 en el extremo del re cargo por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada.

Que estando el sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos sobre este extremo por la recurrente.

g) Gastos por pasajes aéreos y viáticos internacionales no sustentados fehacientemente

Que de acuerdo al punto 4.2.7 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación materia de análisis (fojas 7818 a 7828), la Administración reparó lo siguiente: (i) gastos de viaje realizados por diversos funcionarios de la Compañía a Bogotá (Colombia) para el lanzamiento de la cerveza Redd's; y, (ii) Los gastos de viaje realizados por el Subgerente Organizacional de Recursos Humanos a Boston (Estados

ML

8

✓

24

✓



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Unidos) para asistir al programa de emprendimiento para líderes emergentes, al no acreditar la necesidad del viaje ni tampoco la relación de causalidad con la generación de rentas gravadas.

Que mediante el punto 1 del Anexo al Requerimiento N° 0122110000863 (foja 6868) la Administración solicitó a la recurrente demostrar la relación de causalidad de los gastos anotados en las cuentas contables 63015000T0 "Pasajes internacionales" y 65912000T0 "Gastos de viaje internacional" agregando que para tales efectos debía presentar documentación probatoria que sustente en forma fehaciente los gastos observados, tales como: los comprobantes de pago y/o pasajes respectivos, detalle de las personas que viajaron y utilizaron los servicios de alojamiento y viáticos en el exterior, la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente que acredite la necesidad del viaje.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6334 a 6343) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente; señalando que la recurrente no acreditó los gastos observados no habiendo presentado documentación adicional que acreditarla la necesidad del viaje, dejándose constancia de ello en el resultado del citado requerimiento.

Que posteriormente mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se comunicó a la recurrente el reparo, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6430 a 6433) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada en respuesta por la recurrente, manteniendo el reparo debido a que no presentó ni exhibió documentación que acredite la necesidad de viaje, la vinculación de este con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora.

Que según el inciso r) del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, son deducibles los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente.

Que de autos se observa que el gasto reparado corresponde a gastos de viaje registrados en la Cuenta 63015000T0 "Pasajes Viaje Exterior" y Cuenta 65915000T0 "Gastos de viajes internacional" (fojas 6334, 6335 y 6857 a 6863), según el siguiente detalle:

Cuenta 63015000T0 "Pasajes Viaje Exterior"

Fecha	Comprobante N°	Proveedor	Pasajero	Ruta	Importe
12/09/2017	001-4988375945	American Airlines Inc.	Villafana Manuel	LIM/MIA/BOST/MIA/LIM	S/8 587,00
17/10/2007	202-4988465406	Transam Taca Perú	Priday Robert	LIM/BOG/LIM	S/3 239,00
16/10/2007	544-4988457305	Lan Perú S.A.	Roque Fabiola	LIM/BOG/LIM	S/2 268,00
16/10/2007	544-4988457307	Lan Perú S.A.	Huamán Martin	LIM/BOG/LIM	S/1 931,00
16/10/2007	544-4988457334	Lan Perú S.A.	Ljubicic Alex	LIM/BOG/LIM	S/2 268,00

Cuenta 65915000T0 "Gastos de viajes internacional"

Mes	Centro Costo	Fecha	Registro	Hotel	Pasajero	Motivo	CPAGO
11	Direc. Servicios de Marketing	19/10/07	3170036376	HTL Moderno	Huamán Feijoo Martin	Lanzamiento	S/1 130,00
12	Proy. Integración Marketing	17/10/07	3170034644	- BOG.	Roque Briceño Fabiola	Redd's	S/1 016,00

Que de lo expuesto precedentemente, corresponde analizar si la recurrente cumplió con acreditar la necesidad del viaje, es decir, si los referidos gastos resultaban indispensables para la generación de la renta gravada, con la correspondencia o documentación pertinente.

Que como sustento de la necesidad de los viajes registrados en la Cuenta 63015000T0 "Pasajes Viaje Exterior" la recurrente presentó los documentos de fojas 4903 a 4912 y 5841 a 5850, consistentes en una



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

carta de 10 de setiembre de 2007 y las impresiones de una presentación efectuada en Colombia el 18 de octubre de 2007, observándose que tales documentos se encuentran en idioma inglés.

Que al respecto, en la Resolución N° 05117-1-2019 de 21 de junio de 2019, este Tribunal se pronunció al respecto en el procedimiento seguido por la recurrente contra el reparo al crédito fiscal de enero a diciembre de 2007, por no cumplir con el requisito señalado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al no haber sustentado la necesidad del viaje de los gastos registrados en la Cuenta 63015000T0 "Pasajes Viaje Exterior" señalados en el cuadro precedente, indicando:

Que en tal sentido, al tratarse de una prueba redactada en idioma distinto al castellano a fin que la prueba sea admitida a trámite, esta debía acompañarse de una traducción simple con la indicación y suscripción de quien oficie de traductor debidamente identificado, lo que no fue cumplido por la recurrente.

Que sin embargo se aprecia de autos que la Administración tanto en fiscalización como en reclamación (fojas 565, 566 y 1014/reverso) evaluó la documentación presentada describiendo la información en inglés que contiene las diapositivas sobre la presentación del lanzamiento de REDD's y la carta emitida por Miller Brewing Company en donde se invita a Manuel Villafana al "Eight-Year Program Expertise and Grants for Aspiring Business Owners" e indicando, respecto del medio probatorio sobre el viaje realizado a Colombia, que las diapositivas presentadas como sustento contenían datos vinculados al crecimiento, penetración, per cápita, frecuencia e intensidad de cervezas en el mercado colombiano, así como a la frecuencia y promedio de unidades (botella o lata) consumidas por edades y género de la población colombiana, así como en cada región de ese país, entre otra información relativa al lanzamiento de la cerveza REDD'S, concluyendo que dicha información no se encontraba vinculada a la generación de renta y al mantenimiento de la fuente productora de la recurrente; y respecto del viaje realizado por el subgerente organizacional de recursos humanos a Boston – Estados Unidos, evaluó la carta presentada por la recurrente y observó que el Programa de Emprendimiento para Líderes Emergentes lanzado en 1999 tenía por propósito ayudar a los aspirantes a empresarios proporcionándoles asesoramiento experto, así como ofrecer oportunidades para jóvenes adultos que aspiran a competir para subvenciones de negocios, concluyendo que la recurrente no acreditó cómo la participación de su funcionario en el referido programa se vinculaba con la generación de su renta y el mantenimiento de su fuente.

Que en tal sentido, se tiene por admitida la prueba presentada correspondiendo emitir opinión respecto de ella.

Que al respecto de la revisión efectuada en la presente instancia de las referidas pruebas, se coincide con la conclusión de la Administración, toda vez que de los documentos presentados no se evidencia la necesidad de los viajes efectuados en la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de esta de la recurrente, siendo que en el caso del viaje a Colombia la información se refiere exclusivamente al mercado colombiano, no habiendo la recurrente haber utilizado la información obtenida en el evento en Colombia en el lanzamiento de alguno de los productos que produce; mientras que en el caso del viaje de su subgerente organizacional de recursos humanos a Boston – Estados Unidos la carta presentada no demuestra la necesidad de su asistencia al mencionado evento del Programa de Emprendimiento con la generación de su renta gravada o el mantenimiento de su fuente.

Que en ese sentido, de la revisión a los actuados en el proceso de fiscalización se aprecia que no obra correspondencia u otra documentación que acredite el motivo por el cual la recurrente incurrió en los gastos de viaje materia de reparo y, por consiguiente, no se encuentra sustentado que tales gastos hayan sido indispensables o necesarios para la generación de la renta gravada de la recurrente, por tanto no ha cumplido con lo señalado en el inciso a) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no pudiendo utilizar el crédito fiscal por dichas adquisiciones, por lo que corresponde mantener este reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en tal sentido, en la Resolución N° 05117-1-2019, se analizó la causalidad de los gastos registrados en la Cuenta 63015000T0, materia de análisis, indicando que del análisis de la documentación presentada, la recurrente no sustentó la necesidad del gasto, por lo que en la medida que en el presente



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

procedimiento la recurrente no presentó mayor documentación a la analizada en dicha resolución, corresponde resolver en el mismo sentido, mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en el caso del reparo por gastos de viaje registrados en la Cuenta 65915000T0 "Gastos de viajes internacional", como sustento presentó: Factura Cambiaria de Compraventa N° 002099 de 19 de octubre de 2007, emitida por Inmobiliaria Moderno Park S.A. Mirador del Moderno Suites, a nombre de Martín Hugo Huamán Feijoo por alojamiento (foja 4625) y la Factura Cambiaria de Compraventa N° 002101 de 19 de octubre de 2007 emitida por Inmobiliaria Moderno Park S.A. Mirador del Moderno Suites a nombre de Fabiola Aida Roque Briceño por alojamiento (foja 4624).

Que de la revisión efectuada en la presente instancia, se coincide con la conclusión de la Administración, toda vez que de los documentos presentados en el proceso de fiscalización no se evidencia la necesidad de los viajes efectuados con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en ese sentido, de los actuados no obra correspondencia u otra documentación que acredite el motivo por el cual la recurrente incurrió en estos gastos y, por consiguiente, no se encuentra sustentado que hayan sido indispensables o necesarios para la generación de la renta gravada, por lo que corresponde mantener este reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los argumentos de la recurrente, de la documentación presentada no se evidencia que dichos viajes hayan estado relacionados con el lanzamiento de la cerveza Quara en Perú o conocer las buenas prácticas del área de Recursos Humanos, por lo que tales argumentos carecen de sustento.

h) Honorarios por asesoría en elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del "Squeeze out" o "Venta Forzosa" no vinculados con la generación de renta

Que al respecto, el punto 4.2.8 del Anexo N° 4 a la resolución de determinación impugnada (fojas 7812 a 7818) la Administración reparó el importe correspondiente al servicio prestado por el Estudio Payet, Rey, Cauvi S.C.R.L. respecto a la elaboración del proyecto legislativo referido al Squeeze out, al considerar que no se encontraba vinculado con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 0122110000863 (fojas 6866 y 6867) la Administración solicitó a la recurrente demostrar la relación de causalidad de los gastos anotados en la Cuenta Contable 63254000T0 "Honorarios por asesoría legal", entre otros, en lo referido al servicio de asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre incorporación del "Squeeze out o Venta Forzosa".

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6825 a 6830), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada; sin embargo la Administración reparó el gasto al no presentar documentación adicional que sustentara de manera fehaciente su vinculación con la renta gravada.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° 0122120002014 (foja 6470), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó a la recurrente los reparos efectuados en el procedimiento de fiscalización, entre los que se encontraba el analizado en el presente acápite, dándosele la oportunidad de presentar sus descargos.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 6329 a 6334), la Administración mantuvo el reparo al servicio por la elaboración del proyecto de ley de venta forzosa de acciones, ya que señaló que este no se encuentran vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora.

Que en el caso de autos, en fiscalización la Administración reparó el gasto por servicios de asesoría en elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del "Squeeze out" o "Venta Forzosa", debido a que este no resulta causal, al no encontrarse vinculado a la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente productora, según se advierte de la resolución de determinación (fojas 7812 a 7818).



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que en la mencionada resolución de determinación se detalla que la Administración considera que los servicios legales reparados por la elaboración de un proyecto de Ley, no resultan necesarios para que la recurrente genere renta gravada o mantenga su fuente, debido a que analiza y propone introducir en el ordenamiento legal peruano la figura jurídica de la venta forzada de acciones o "Squeeze out", la cual tiene como finalidad regular la posible solución de los conflictos entre accionistas mayoritarios y minoritarios, excluyendo a estos últimos de la sociedad y no a la generación de la renta gravada. Asimismo agrega que el proyecto busca satisfacer una necesidad pública y no individual de la recurrente, siendo que las personas jurídicas privadas no tienen derecho a presentar proyectos de ley y no es un gasto normal para la actividad que genera la renta gravada.

Que sin embargo, en la resolución apelada la Administración, no obstante lo indicado en la resolución de determinación, señala lo siguiente (folios 8126/vuelta a 8128):

Conforme se colige de lo analizado en los párrafos anteriores, la exhibición de la documentación presentada en el procedimiento de fiscalización resulta insuficiente para acreditar la veracidad de los servicios observados, debiéndose precisar que conforme con el criterio del Tribunal Fiscal en la Resolución N° 57-3-2000, si bien el registro contable de las operaciones constituye, en principio, una prueba de la existencia de éstas, ello no impide que un análisis conjunto de toda la información recabada (que en este caso no se sustenta únicamente en el hecho de no haberse presentado el contrato de locación de servicios, sino en las demás irregularidades detectadas y en la falta de sustento de los servicios prestados) lleve a concluir que las operaciones no son fehacientes (...)

En consecuencia, considerando que el proyecto de ley así como la exposición de motivos presentados por el recurrente no resultan documentos suficientes para acreditar el servicio prestado por parte de su proveedor Payet, Rey, Cauvi S.C.R.L., corresponde confirmar el reparo efectuado por el área acotadora en esta Instancia.

Que como se advierte, en la instancia de reclamación la Administración sostiene que la recurrente no habría acreditado la fehaciencia y realidad de la operación, modificando así lo señalado en la resolución de determinación, en la que consideró que el servicio legal por la elaboración del proyecto de ley de venta forzosa de acciones no se encuentra vinculado a la generación de renta ni al mantenimiento de la fuente productora.

Que como se aprecia, la Administración modificó el reparo inicialmente formulado en la etapa de fiscalización y ahora centra su observación en la falta de fehaciencia de la operación, supuesto que como se ha señalado precedentemente no fue el fundamento del reparo en fiscalización.

Que según el mencionado artículo 127 del Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del citado código, señala que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109 precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contar con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que en la antes citada Resolución N° 08767-1-2016, se señala que si bien según el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos; con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada para modificar el repara contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263, como ha ocurrido en el presente caso.

Que según el acápite 76 del anteriormente citado Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, "Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación", se declarará nula la apelada y se dejará sin efecto el valor en aplicación del artículo 150 del Código Tributario.

Que conforme con el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales de este Tribunal.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración modificó el fundamento del repara bajo análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo; asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el repara, corresponde levantarlo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263 en el extremo del repara por servicios de asesoría en elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del "Squeeze out" o "Venta Forzosa".

Que estando el sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos sobre este extremo por la recurrente.

Que asimismo, habiéndose levantado parte de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° 012-003-0033251 A 012-003-0033262

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0033251 a 012-003-0033262 fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 (fojas 7919 a 8002).

Que la recurrente alega que la Administración no debe determinar deuda o crédito tributario basándose exclusivamente en un hecho contenido en otro acto administrativo; que los valores impugnados se sustentan en los valores que contienen la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, que fueron impugnados y a la fecha se encuentran en trámite; en consecuencia, solicita que se dejen sin efecto las resoluciones de determinación sobre pagos a cuenta del ejercicio 2007 así como las multas relacionadas, cita a las Resoluciones N° 4435-4-2003, 08400-2-2007, 0510-5-2007, 05808-3-2002 y 16588-4-2011 y la sentencia de Casación recaída en el Expediente N° 1731-2007-LIMA.

Que en escrito ampliatorio de 18 de enero de 2016 invoca la aplicación del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA de la Sala de Derecho Constitucional y Social



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, según el cual sólo hay intereses moratorios en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta cuando éstos no se realizan oportunamente (mensualmente y en los plazos legales), no estando afectados en ningún aspecto por las modificaciones posteriores en los datos que inciden en el cálculo de los coeficientes (que podrían provenir de declaraciones rectificadorias o de determinaciones de oficio); que en el supuesto negado que se determine que el criterio contenido en la referida sentencia de casación no tiene carácter vinculante, cabe indicar que la determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007, se encuentra a resultas de lo que se resuelva en el Expediente N° 8678-2013, vinculado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que por su parte, la Administración refiere que modificó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, en función a los resultados de la fiscalización del citado impuesto de los ejercicios 2005 y 2006, respectivamente, así como para el caso de los pagos a cuenta de setiembre a diciembre de 2007 en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, ya que la recurrente en agosto de 2007, presentó el PDT 625.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto aplicable para el caso de autos, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán con arreglo a alguno de los sistemas que dicho artículo detalla.

Que el inciso a) del citado artículo 85 fija la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, debiendo aplicarse para los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y a falta de éste se aplicará el método previsto en el inciso b) del mismo artículo.

Que el inciso b) del indicado artículo 85, el cual resulta aplicable para los contribuyentes que inicien sus actividades en el ejercicio y para quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior, establece la cuota de los pagos a cuenta en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que dicho artículo, agrega que el contribuyente determinará el sistema de pagos a cuenta aplicable con ocasión de la presentación de la declaración correspondiente al mes de enero de cada ejercicio gravable.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que la determinación del sistema de pago a cuenta se efectúa en función de los resultados del ejercicio anterior y con ocasión de la presentación de la declaración jurada mensual correspondiente al pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio y siendo aplicable a todo el ejercicio.

Que con relación al sistema de coeficientes, el numeral 1 del inciso b) del artículo 54 del citado reglamento, establecía que se encuentran comprendidos en dicho sistema, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior, que para los pagos a cuenta de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, mientras que para los pagos a cuenta de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio.

Que según el artículo 3 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 969, el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, y a partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio.



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que de la revisión de los anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0033251 a 012-003-0033262 (fojas 7987 a 7990), se aprecia que la Administración modificó el coeficiente utilizado por la recurrente para determinar los pagos a cuenta de enero a agosto de 2007, sobre la base de los ingresos netos y el impuesto calculado consignados en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0019113 —modificada por Resolución de Intendencia N° 0150140009197— y 012-003-0028696, emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, respectivamente; y adicionalmente, se advierte que modificó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre a diciembre de 2007 determinados por la recurrente en función de la presentación del Formulario 625 N° 2001979 de 17 de octubre de 2007, al haber determinado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0019113 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la recurrente inició un procedimiento contencioso tributario, que en vía de apelación fue resuelto con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02119-3-2018, que dispuso que la Administración reliquidara dicho valor de acuerdo con lo expuesto en la citada resolución.

Que toda vez que el cálculo del coeficiente aplicado a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2007, se encuentra directamente relacionado con el pronunciamiento emitido en el procedimiento contencioso tributario seguido respecto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0019113, corresponde revocar la resolución apelada a fin que la Administración efectúe una nueva determinación de los pagos a cuenta, teniendo en cuenta la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que asimismo, la recurrente impugnó la Resolución de Determinación N° 012-003-0028696 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, siendo que a la fecha se encuentra en trámite el recurso de apelación seguido con Expediente N° 8678-2013.

Que estando a que en el mencionado procedimiento contencioso tributario se evaluará la procedencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la que tendrá implicancia en el cálculo de los pagos a cuenta de marzo a agosto de 2007, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración esté a lo que se resuelva en forma definitiva en dicho procedimiento, a fin de establecer si la determinación de los pagos a cuenta en referencia es correcta o si deben reliquidarse.

Que del mismo modo, con relación a la aplicación de los pagos a cuenta de setiembre a diciembre de 2007 (foja 7986), sobre la base de los reparos efectuados de enero a junio de 2007 al haber presentado la recurrente el PDT 625 N° 2001979 sustentado en el Balance de Comprobación presentado el 30 de junio de 2007, cabe indicar que la Administración modificó el coeficiente para dichos períodos (foja 7985) en base a los reparos efectuados en el ejercicio 2007 por: i) donaciones que no cumplen con los requisitos de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, ii) Botellas cerveceras y Cajas Plásticas adquiridas en el ejercicio 2007 que no cumplen con los requisitos para ser considerados como gastos en el ejercicio 2007, iii) Servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de la renta gravada y iv) Honorarios por asesorías en la elaboración de proyectos de ley sobre incorporación del "Squeeze out o venta forzosa".

Que al ser dichos reparos materia de análisis en la presente instancia, habiéndose mantenido algunos y levantado otros, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación correspondiente en función de lo que se ha resuelto en el presente procedimiento sobre dichos reparos, a efecto de determinar el coeficiente aplicable a los señalados períodos.

Que a tal efecto, la Administración también deberá considerar el criterio establecido en la Resolución N° 11116-4-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, según el cual "Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a

ML

X

MM

31

W



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵.

Que cabe indicar que dado que en el caso de autos, la reliquidación de los pagos a cuenta del ejercicio podría tener incidencia en la determinación del impuesto anual del mismo ejercicio, la Administración deberá tomar en cuenta las reliquidaciones definitivas correspondientes.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no podía sustentarse en las resoluciones de determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005 a efectos de emitir los valores impugnados en autos, en virtud que aquéllas no se encontraban firmes, cabe indicar que según los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto un acto administrativo no sea declarado nulo o dejado sin efecto por el Tribunal Fiscal o por la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto.

Que por consiguiente, en tanto los valores que contienen la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006 (Resoluciones de Determinación N° 012-003-000019113 y 012-003-0028696), no habían sido dejados sin efecto a la fecha de emisión de los valores por los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007, podían servir de sustento a la Administración para la determinación de tales pagos a cuenta, por lo que se desestima lo alegado por la recurrente.

Que respecto a que no correspondería la aplicación de intereses moratorios por los pagos a cuenta materia de autos, de acuerdo a lo afirmado por la recurrente, cabe señalar que este Tribunal mediante la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10, ha dejado establecido que "corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración", por lo que carece de sustento lo alegado en sentido contrario.

RESOLUCIÓN DE MULTA N° 012-002-0020514

Que la citada resolución de multa (fojas 8003 y 8004) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral

⁵ En los fundamentos de la referida resolución se ha señalado que: "(...) En efecto, como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los citados incisos, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que dichas operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, siendo que ello alude a la obtención de un único resultado (neto). Así, en dicha resolución se agregó que este ajuste contable resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Por consiguiente, a efecto del presente análisis (esto es, de la inclusión o no de la ganancia por diferencia de cambio en el denominador de la operación para el cálculo del coeficiente) no debe considerarse únicamente la sub cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha sub cuenta y la de "Pérdida por Diferencia de Cambio".

Sobre el particular, cabe precisar que no podría incluirse en el referido denominador un resultado negativo (lo que ocurriría de obtenerse una pérdida por diferencia de cambio del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, es decir, cuando la sub cuenta 676 sea mayor a la sub cuenta 776) dado que según los términos del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, los "ingresos netos" a que hacen referencia tienen por objeto considerar una cifra con signo positivo y no una con signo negativo, como resultaría si se considerase en él una pérdida neta por diferencia de cambio (...).



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953⁶, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que algunos reparos con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 han sido declarados nulos y dejados sin efecto, revocados y otros confirmados en esta instancia, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, y toda vez que la sanción contenida en la Resolución de Multa N° 012-002-0020514 se sustenta en dichos reparos, procede revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide la sanción considerando lo señalado en la presente resolución.

RESOLUCIONES DE MULTA N° 012-002-0020502 A 012-002-0020513

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0020502 a 012-002-0020513 (fojas 8005 a 8028) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0033251 a 012-003-0033262.

Que dado que las citadas resoluciones de multa se sustentan en las resoluciones de determinación de los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 2007, corresponde el mismo pronunciamiento que lo dictado para éstas y revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que con relación a que no se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por cuanto se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de la infracción (fojas 8209 a 8211), debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y que la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 05378-3-2015, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que con relación a la invocación por parte de la recurrente de la aplicación de la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la improcedencia del cobro de intereses moratorios fijada en la sentencia emitida en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, es del caso indicar que este Tribunal en las Resoluciones N° 04228-2-2007 y 02191-3-2016, entre otras, indicó que no podía considerarse que los fundamentos de las Sentencias N° 1255-2003-AA/TC y 1282-2006-AA/TC, entre otras, hacen referencia a que todos los contribuyentes que inician un procedimiento administrativo o un proceso judicial quedan exceptuados del pago de intereses moratorios, puesto que conforme lo ha indicado el Tribunal Constitucional, éstas sólo se aplican al caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias especiales que se presentaron, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además estas sentencias no constituyen precedente vinculante.

⁶ Vigente desde el 6 de febrero de 2004.

ML X JHL

21



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

Que el mismo criterio es aplicable respecto de la pretensión de la recurrente de aplicar la interpretación del Tribunal Constitucional contenida en la sentencia emitida en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, en tanto de dicho pronunciamiento se advierte que efectúa un análisis relativo a cómo en el caso de la actora en el proceso de amparo que motiva la emisión de la sentencia indicada, la resolución de ejecución coactiva que emite la Administración a efecto de cobrar la deuda exigible, se constituía en un acto que agravaba a la ejecutada, entre otros, por el cómputo de intereses moratorios durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, habiendo concluido que en el caso concreto, se producía tal agravio, habiéndose vulnerado el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad de las sanciones, motivo por el cual dispuso la inaplicación a tal caso del cómputo de los intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo de ley. Por lo expuesto, no cabe atender a la solicitud de la recurrente de aplicación del indicado criterio del Tribunal Constitucional.

Que adicionalmente, respecto a lo alegado en cuanto a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso, cabe señalar que si bien en la Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia⁷; tal como se señala en el fundamento 33 de la misma, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto⁸, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los valores impugnados y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario se tiene que se trata de un caso complejo, dado que el expediente consta de 8346 folios e implicaba el análisis de los reparos por gastos por convenio de renuncia del vicepresidente de ventas no devengado en el ejercicio 2007, por estar sujeto a un servicio de no hacer, donaciones que no cumplen con requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento para ser consideradas como gastos deducibles, gastos por contratos suscritos no sustentados con comprobantes de pago, botellas cerveceras y cajas plásticas adquiridas en el ejercicio 2006 que no cumplen los ejércitos para ejercer la opción de considerarse como gasto en el ejercicio 2007, gastos por servicios de auditoría por dictaminar los estados financieros al 31/12/2007, no devengados en el ejercicio, servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada, gastos por pasajes aéreos y viáticos internacionales no sustentados fehacientemente, honorarios por asesoría en elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del "Squeeze out" o "Venta Forzosa" no vinculados con la generación de renta, los que tenían implicancia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diversos períodos del anotado ejercicio y multas relacionadas, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era

⁷ Estos fundamentos señalan lo siguiente:

"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos feneidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).

53. Si corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

⁸ Afade la citada sentencia en el fundamento 33 que en la complejidad del asunto "se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil".



Tribunal Fiscal

Nº 00781-1-2020

complejo⁹, por lo que no corresponde la aplicación de la referida sentencia al caso de autos, al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes (foja 8321).

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140010742 de 30 de abril de 2013 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0033263 en el extremo de los reparos por servicios legales prestados por Marco Benavente Cano no vinculados con la generación de renta gravada y honorarios por asesoría en la elaboración de proyecto de ley sobre la incorporación del "Squeeze out" o "Venta Forzosa" no vinculados con la generación de renta, y la Resolución de Multa N° 012-002-0020514 en dicho extremo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140010742 de 30 de abril de 2013, en el extremo de los reparos por gastos por convenio de renuncia del vicepresidente de ventas no devengado en el ejercicio 2007, por estar sujeto a una condición de no hacer, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0020502 a 012-002-0020514, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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



ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA



MEJÍA NINACONDOR
VOCAL



CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL



Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/DV/rmh.

⁹ Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: "Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificadorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo" (énfasis agregado).