



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

EXPEDIENTE N° : 11729-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de enero de 2022

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 19 de mayo de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la Resolución de Multa N° , emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 2559, 2533 y 2534), la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial¹ del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y como resultado emitió la Resolución de Determinación N° por el referido tributo y periodo (fojas 2730 a 2787) y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 2788 y 2789).

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores emitidos, que fue resuelto mediante la resolución apelada (fojas 2826 a 2842) declarándolo fundado en parte, en los siguientes términos:

Reparos Determinados en Fiscalización		Reclamación
Concepto	Importe S/	Confirmado S/
Deducción cuentas no activadas en el Libro Tributario	1 369 500,00	525 911,00
Depreciación y amortización aceptada correspondiente al importe de S/1 369 500,00	(15 183,00)	(8 153,00)
Deducción comisiones producto de leasing	253 109,00	253 109,00
Depreciación y amortización aceptada correspondiente al importe de S/253 109,00	(13 946,00)	(13 946,00)
Deducción comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato	179 895,00	179 895,00

Que en consecuencia, corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre aquellos reparos que suben en grado a esta instancia y determinar su procedencia.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

I. Deducción cuentas no activadas en el Libro Tributario - S/525 911,00 y Deducción comisiones producto de leasing – S/253 109,00 (depreciación y amortización aceptada correspondiente)

Que la recurrente sostiene que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 no establece una remisión expresa a las normas contables y a las disposiciones generales contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta para establecer qué conceptos deben formar parte del costo del activo adquirido mediante arrendamiento financiero, pues solo existe una remisión a las normas contables para establecer el registro contable de los bienes materia de arrendamiento financiero y su remisión a lo dispuesto en la Ley del

¹ En el que se consideró como aspecto y elemento a fiscalizar: todos los aspectos del elemento deducciones consignadas en la Declaración Jurada – Tercera Categoría y gastos de personal, directores y gerentes del elemento gasto.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

Impuesto a la Renta para establecer cómo se efectuará la depreciación de tales bienes.

Que indica que en aplicación al principio de especialidad, el costo de los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero debe ser determinado según lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 915, lo que deja claro que el arrendatario deberá activar solo el monto del capital financiado, por lo que los argumentos en contrario señalados por la Administración deben ser desestimados.

Que manifiesta que el capital financiado está conformado por el valor del bien otorgado en arrendamiento financiero, esto es, por el valor de adquisición, que se encuentra conformado por los desembolsos efectuados por el Banco para que los bienes materia del contrato de arrendamiento sean adquiridos y entregados a la compañía, el que no incluye los intereses, entendiéndose como tales a las comisiones y toda suma adicional al capital financiado, los que serán deducibles de la determinación de la renta neta de tercera categoría. Agrega que la definición de capital financiado es también compartida por la descrita en los 3 contratos de arrendamiento financiero suscritos por los

Que respecto a los Gastos leasing proyecto Torre Médica Arequipa contenidos en los Documentos N° indica que están vinculados con el servicio de supervisión de la construcción del proyecto centro comercial , gastos que no se encuentran vinculados con la adquisición y entrega del proyecto.

Que en el caso de las Comisiones de compromiso de enero a mayo contenidas en los Documentos N° precisa que corresponden a comisiones de compromiso vinculadas con el aseguramiento de la ejecución de las prestaciones contenidas en el contrato de arrendamiento financiero del proyecto por tanto, deben ser reconocidas como gasto del ejercicio. Añade que discrepa del contenido de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07056-8-2012 invocada por la Administración, toda vez que el pago de las comisiones en cuestión se realizó por la disponibilidad de los saldos no desembolsados del monto de capital financiado, durante el plazo establecido en el contrato, el que no tiene como finalidad adquirir el bien objeto de arrendamiento.

Que respecto de los Gastos del centro médico y servicios profesionales contenidos en los Documentos N° advierte que corresponden a los gastos por servicios profesionales de asesoramiento legal prestados por el relacionados a las operaciones de arrendamiento financiero, los cuales no tienen vinculación con la adquisición y entrega del proyecto, por tanto, corresponde se reconozcan como gasto del ejercicio.

Que en cuanto a las Comisiones de estructuración contenidas en los Documentos N° sostiene que corresponden a los honorarios por servicios, comisiones de estructuración y colocación de bonos titulizados y que debe tenerse en cuenta que el contrato de arrendamiento financiero celebrado para la construcción del y el Acto Constitutivo de Fideicomiso de titulización, son dos actos jurídicos distintos que no deben recibir el mismo tratamiento jurídico tributario, pues este último, fue celebrado con posterioridad a la transferencia del activo objeto de la operación, y tiene como finalidad constituir un patrimonio fideicometido que sirviera de respaldo para el pago del principal e intereses de los valores mobiliarios que se emitirían con cargo al Patrimonio de titulización.

Que indica que si en esta instancia se comparte la posición planteada no se debe reconocer ninguna depreciación pues los desembolsos acotados tendrían la naturaleza de gasto.

Que en su escrito de alegatos reitera los argumentos planteados en su escrito de apelación, y agrega que con motivo de la adquisición de los centros comerciales, realizó diversas operaciones de leasing con el Banco de Crédito del Perú y en el marco de tales operaciones se obligó a realizar el pago de comisiones de estructuración y de compromiso; al respecto, precisa que el Tribunal Fiscal debe tener en cuenta que con la Resolución N° 06230-3-2016 el desembolso correspondiente a la comisión por estructuración pagada a la entidad bancaria constituye un gasto por servicio, por lo que el mismo resulta deducible como gasto



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

del ejercicio para efectos tributarios, según el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que añade que los desembolsos por el concepto de titulización califican como gasto, toda vez que están vinculados al contrato de fideicomiso de titulización, el cual fue constituido con posterioridad a la celebración del contrato de arrendamiento financiero, y que pese a que se considere que existe relación entre ambos debe notarse que las comisiones nunca formaron parte del activo adquirido en arrendamiento financiero.

Que por su parte, la Administración señala que por disposición expresa del Decreto Legislativo N° 299 y normas complementarias, para efectos contables, financieros y tributarios las operaciones de arrendamiento financiero deben sujetarse a lo previsto en las Normas Internacionales de Contabilidad observando la regulación del Impuesto a la Renta a fin de determinar tal impuesto.

Que sostiene, respecto a los contenidos en los Documentos N° que la documentación presentada como sustento corresponde a desembolsos por acciones vinculadas a la ejecución del proyecto, proyecto que es objeto de arrendamiento financiero celebrado con el, por lo que el importe observado, al ser un costo directamente atribuible al proyecto debe formar parte del valor del activo fijo.

Que en cuanto a las Comisiones de compromiso de enero a mayo de 2013 contenidas en los Documentos N° advierte que tales corresponden a comisiones de compromiso pagadas por la recurrente en el marco del contrato de arrendamiento financiero celebrado con el para ampliar el por lo que constituyen costos directos que deben formar parte del activo.

Que manifiesta, en lo referido a los Gastos de centro médico y servicios profesionales contenidos en los Documentos N° que corresponden a conceptos relacionados a los contratos celebrados para el financiamiento de la construcción de los activos, por lo que no podían afectar a resultados, sino que debían formar parte del costo del activo.

Que indica que las Comisiones de estructuración de bonos de titulización contenidos en los Documentos N° corresponden a la comisión de estructuración del primer programa de bonos de titulización, al servicio de colocación de bonos titulizados y a los honorarios por la asesoría en el programa de bonos de titulización que se encuentran vinculados a la obtención de financiamiento para la construcción del por tanto debería ser reconocido como parte del activo y no como gasto del ejercicio como hizo la recurrente.

Que en escrito de alegatos precisa que debe tenerse en cuenta el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10709-3-2013.

Que según los numerales 1.1 y 1.2 del Anexo N° 1.5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2737 a 2781) la Administración reparó los importes registrados en las Cuentas deducidos en la declaración jurada de la recurrente, al considerar que deben formar parte del costo del activo adquirido mediante arrendamiento financiero, respecto del cual corresponde se reconozca la deducción de la depreciación y/o amortización como consecuencia de la activación de los importes reparados, conforme lo dispuesto en los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 299 y la Norma Internacional Contabilidad N° 17 - Arrendamientos.

Que mediante el Punto N° 2 del Requerimiento N° (fojas 2381 a 2383) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito, con la base legal respectiva y la documentación pertinente la deducción de la renta neta imponible de las Cuentas - Cuentas no activadas en el Libro Tributario y - Comisiones producto de leasing, detallados en los Anexos N° 2.1² y 2.2³ (fojas

² Integrado entre otros por los Documentos N° .

³ Integrado entre otros por los Documentos N°



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

2378 y 2379).

Que en respuesta, la recurrente presentó documentación y escrito (fojas 2357 a 2366), en el que señaló que los Documentos N° corresponden a comisiones de estructuración colocación calculadas sobre el monto colocado por cada emisión y/o serie de los bonos en el mercado de capitales. Los Documentos N°

corresponden al servicio de supervisión del Proyecto y al pago de comisión de compromiso vinculado al financiamiento del Proyecto del Arequipa. Respecto a las comisiones producto de leasing indicó corresponden a comisiones de estructuración, servicios de clasificación de riesgo y a aquellos desembolsos derivados de asesorías legales en programas de bonos de titulización, los que fueron deducidos correctamente como gastos en el ejercicio 2013.

Que menciona que, para efectos tributarios, el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero será activado por el monto del capital financiado, sin que ello incluya a los intereses, comisiones y cualquier suma adicional al capital financiado, debiendo ser considerados como gastos del ejercicio en el que se devenguen.

Que añade que, si bien dedujo para efectos tributarios los importes observados por la Administración, también efectuó una adición vía declaración jurada ascendente a S/759 599,78 por concepto de gastos financieros por leasing la cual está compuesta por comisiones de estructuración, debido a las diferencias temporales que afectaron dicho ejercicio.

Que en el Punto N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1781 a 1831) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que:

- El Documento N° fue contabilizado como un activo en la Cuenta considerado como un costo propio del financiamiento y reconocido como un activo financiero corriente, en atención a lo dispuesto en la NIC 39. Al respecto indica que la NIC 39 define los costos de transacción como los costos incrementales directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de un activo o pasivo financiero, agrega que los costos de transacción incluyen honorarios y comisiones pagadas a los agentes, asesores, comisionistas e intermediarios, tasas establecidas, así como impuestos y otros derechos, no incluyendo primas o descuentos sobre la deuda, costos financieros, costos internos de administración o costos de mantenimiento. En función a ello precisa que la recurrente a la suscripción de los contratos y demás actos, requirió que efectuará ciertos desembolsos, tales como pagos de honorarios por servicios, comisiones de estructuración, colocación de bonos, entre otros, que se encuentran vinculados directamente con el contrato de arrendamiento financiero, esto es a la obtención del bien, por lo que concluyó que el desembolso acotado en el aludido documento constituye costos que debieron ser activados, por lo que reparó S/3 600,00 y reconoció una depreciación por S/300,00.
- Los Documentos N° corresponden a comisiones de compromiso y estructuración que deben formar parte del valor del activo adquirido, a través del contrato de arrendamiento financiero, conforme lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto Legislativo 299 y la NIC 17 – Arrendamientos. Advierte además que la recurrente únicamente presentó comprobante de pago correspondiente al mes de abril de 2011, sin acreditar los demás conceptos que fueron materia de requerimiento, por lo que efectuó el reparo por S/16 403,25 y reconoció una depreciación y amortización por S/170,54⁴.
- Los Documentos N° corresponden a comisiones de reestructuración y colocación por lo que concluye que el desembolso acotado en el aludido documento constituye costo que debió ser activado, en consecuencia, reparó los importes de S/421 590,00 y S/84 318,23 y reconoció una depreciación y amortización por S/7 026,50 y S/655,00, respectivamente.
- El Documento N° integrado por 3 registros, son desembolsos que se encuentran doblemente deducidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, respecto de los cuales no ha presentado comprobante de pago alguno, no obstante, señaló que de la documentación presentada evidencia que corresponden a las comisiones de compromiso de enero, febrero y marzo de

⁴ Respecto a la Comisión por compromiso del arrendamiento financiero Abril-2013, que cuenta con comprobante de pago.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

2013, por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 y la NIC 17 – Arrendamientos, tales erogaciones deben formar parte del valor del activo, por lo que efectuó el reparo por S/10 710,00.

- Los Documentos N°

están directamente relacionados a los costos de titulización por S/242 399,32, es decir, la obtención de un activo financiero que generará beneficios económicos no solo en el periodo fiscalizado, sino en periodos futuros debido a que la recurrente tuvo el interés de obtener financiamiento en el mercado de valores para sustituir el fondo del leasing de la construcción del Centro Comercial y obtener una tasa de interés propia del mercado de valores. Añade que según la fiscalización efectuada en el ejercicio 2011, una vez emitidos y colocados los bonos, el patrimonio fideicometido de titulización entregaría los recursos captados a la entidad financiera y se incorporaría al contrato de Arrendamiento Financiero la tasa de interés que redituarian los bonos, por tanto, el Banco suscribiría una adenda al contrato de arrendamiento financiero mediante la cual establecería, entre otros, que para el cálculo de las cuotas del contrato de arrendamiento se emplearían la tasa de interés que se obtenga de la colocación de los bonos de titulización para beneficio de la recurrente, por lo que el plazo se modificaría según el plazo de los bonos a ser emitidos bajo tal programa. En tal sentido, reparó S/242 399,32 y reconoció una amortización por S/13 945,54.

Que posteriormente, a través del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1722 a 1726), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones realizadas a fin de que presentara sus descargos y la documentación sustentatoria respectiva.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito de 2 de junio de 2016 (fojas 1710 a 1719) en el que reitera lo expuesto en su escrito de 25 de enero de 2016, en el sentido que los desembolsos incurridos corresponden a comisiones de estructuración, comisiones de compromiso, vinculados con los contratos de arrendamiento que han sido sustentados fehacientemente y que corresponde sean deducibles en la determinación de la renta neta del ejercicio 2013, toda vez que no forman parte del capital financiado; asimismo, precisa que similar criterio ha sido reconocido en la Resolución N° 04090-8-2015.

Que en los Puntos 3 y 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 204 a 233) la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que mantiene su posición bajo los mismos argumentos planteados en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N°

Que según el artículo 1 de la Ley del Arrendamiento Financiero, aprobada por Decreto Legislativo N° 299, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante el pago de cuotas periódicas y con opción a favor de ésta última de comprar tales bienes por un valor pactado.

Que el artículo 18 del citado decreto legislativo, modificado por Ley N° 27394, establece que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta o, excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna las características previstas en el anotado artículo.

Que de otro lado, el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 915 dispuso que la modificación del mencionado artículo 18 solo resulta de aplicación para efecto del Impuesto a la Renta y las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria.

Que el inciso d) del artículo 1 del referido decreto legislativo define al valor de adquisición como el valor del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero adquirido por el arrendador, deducidos los descuentos, bonificaciones y similares otorgados por el proveedor. Dicho valor incluye los gastos incurridos por el arrendador con motivo de la compra, tales como, fletes, gastos de despacho, derechos aduaneros,



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses pagados por el arrendador y el monto del Impuesto General a las Ventas que tenga derecho a utilizar como crédito fiscal.

Que asimismo, el inciso e) del mencionado artículo 1 precisa que se entiende por intereses a los intereses, comisiones, gastos y cualquier suma adicional al capital financiado incluidos en las cuotas de arrendamiento financiero y en la opción de compra.

Que el artículo 5 del citado Decreto Legislativo N° 915 señala que el contrato de arrendamiento financiero deberá estipular el monto del capital financiado, así como el valor de la opción de compra y de las cuotas pactadas, discriminando capital e intereses. El arrendatario activará el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el capital financiado a que se refiere el presente artículo.

Que la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94, oficializó la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 17 - Arrendamiento, versión 2009, aplicable al caso de autos, que señala en el párrafo 4 que el arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Que el párrafo 20 de dicha norma indica que, al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.

Que asimismo, el párrafo 24 indica que es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Que por su parte el párrafo 32 precisa que serán aplicables a los arrendatarios las exigencias de información fijadas por la NIC 16, NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero.

Que la NIC 16⁵ señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período económico; siendo la vida útil el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad.

Que conforme con el párrafo 12 de la citada NIC, los desembolsos posteriores de un elemento de inmovilizado material se reconocen como parte de su costo solo si cumplen con el criterio de reconocimiento general previsto en su párrafo 7, esto es, que cumpla las siguientes condiciones: (i) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (ii) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que además, el párrafo 17 señala que son ejemplos de costos directamente relacionados, entre otros, los costos de preparación del emplazamiento físico, los costos de instalación y montaje, y los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo).

Que cabe indicar que en caso similar al de autos, este Tribunal mediante la Resolución N° 07056-8-2012, estableció que el gasto por concepto comisión de activación de leasing, constituye un costo directamente vinculado con la celebración del contrato de arrendamiento financiero, y debe formar parte del valor del

⁵ Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

activo objeto del contrato, no correspondiendo su deducción como gasto sino su activación.

Que mediante la Resolución N° 09289-1-2019, caso seguido a la misma recurrente, se concluyó que el costo de los activos fijos en un contrato de arrendamiento financiero (obras civiles en este caso), deberá ser activado por el costo del capital financiado, el cual comprende los costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como gastos en comisiones que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes, las que se deben de incluir como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Que por lo expuesto, la controversia consiste en determinar si los conceptos observados y contenidos en los documentos detallados en el cuadro siguiente forman parte del costo del activo fijo contenido en los contratos de arrendamiento financiero firmado por la recurrente con las entidades financieras, así como la procedencia de su depreciación.

Cuenta	Descripción	Documento N°	Importe	% Depreciación
18113000	PE-Gastos Leasing Proyecto Torre Medica Arequipa		3 600,00	300,00
18113000	Comisión de Compromiso Ene-13 Centro médico		3 645,83	
18113000	Comisión de Compromiso Feb-13 Centro médico		3 601,70	
18113000	Comisión de Compromiso Marzo-13 Centro médico		3 462,63	
18113000	Comisión Compromiso Arrendam. Financiero Abr-13		2 923,56	170,54
18113000	Comisión Compromiso Arrendam. Financiero Mayo-13		2 769,53	
18113000	Costos Financieros - Comisión de Estructu		421 590,00	7 026,50
18113000	Costos Financieros - Comisión de Estructu		84 318,00	655,81
Total Cuenta 18113000			525 911,25	8 152,85
18911000	Asesoría titulación bono Bellavista 4500064187		36 540,00	3 349,50
18911000	Asesoría titulación bono Bellavista		7 695,00	513,00
18911000	Centro Médico oc 4900063093		40 950,00	3 753,75
18911000	Asesoría titulación bonos Bellavista 4900062188		18 900,00	1 417,50
18911000	Centro Médico		7 000,00	525,00
18911000	Centro Médico		7 000,00	525,00
18911000	Centro Médico 4900061285		7 000,00	525,00
18911000	Comisión de Compromiso Ene-13 Centro médico		3 645,83	
18911000	Comisión de Compromiso Feb-13 Centro médico		3 601,70	
18911000	Comisión de Compromiso Marzo-13 Centro médico		3 462,63	
18911000	PE-Gastos Leasing Proyecto Torre Médica Arequipa		3 600,00	210,00
18911000	Servicios profesionales a honorarios		7 000,00	408,33
18911000	Servicios profesionales a honorarios		7 000,00	408,33
18911000	Servicios profesionales a honorarios		7 000,00	408,33
18911000	Servicios profesionales a honorarios 5000011728		10 900,00	545,00
18911000	Gastos Anticipados - Clasificadoras de		40 500,00	1 012,50
18911000	Gastos Anticipados		41 314,32	344,29
Total Cuenta 18911000			253 109,48	13 945,53

Que es importante precisar que la recurrente indica que con motivo de la adquisición de los centros comerciales

realizó operaciones de arrendamiento financiero con entidades financieras.

Documentos N°

- PE Gastos Leasing

Que la Administración concluyó que los importes acotados tienen vinculación directa con la ejecución del Proyecto que es objeto de arrendamiento financiero, por lo que tales importes al ser un

⁶ Suscrito el 3 de diciembre de 2008 entre la recurrente y el

(fojas 2941 a 2990).

⁷ Suscrito el 23 de agosto de 2010 entre la recurrente y el

(fojas 2894 a 2940).

⁸ Contrato suscrito el 30 de julio de 2003 entre la recurrente y el

(fojas 2844 a 2893).

⁹ Correspondiente al importe de S/3 600,00.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

costo directamente atribuible a este, deben formar parte del activo fijo materia del contrato.

Que por su parte, la recurrente alega que los aludidos desembolsos se encuentran vinculados con el servicio de supervisión de la construcción del proyecto centro comercial gastos que no se encuentran vinculados con la adquisición y entrega del proyecto, pues solo corresponde activar el importe equivalente al capital financiado.

Que a razón de acreditar su deducibilidad obra en autos: Facturas N° del 15 de enero y 8 de mayo de 2013 (fojas 2303 y 2093) emitidas por Cerrada por el concepto de: "Segunda supervisión Leasing del de visita 30/01/2013, fecha del 2do informe emitido al 14/02/2013" y "Por 4ta. Supervisión leasing del proyecto: Fecha de visita 8/04/2013, fecha del cuarto informe emitido al 23/04/2013", ambos por S/3 600,00. Propuesta del servicio N° de 26 de diciembre de 2012 emitido a la recurrente (foja 2302) referida al que indica como descripción del servicio: verificar que las actividades de construcción se realicen de acuerdo al Reglamento Nacional de Edificaciones, al presupuesto y cronograma contratado, comprobar el avance de obra así como de la ejecución financiera del proyecto y del cumplimiento de los plazos establecidos contractualmente, verificar que la construcción y/o montaje se encuentra debidamente asegurada, verificar que los adelantos de obra se encuentren respaldados por una carta fianza sólida, visar las facturas que presenten los contratistas por avance de obra y/o compra de materiales, previa a cada desembolso, entre otros; precisa además que el entregable consta de un informe (uno para el cliente y otro para el banco).

Que se aprecia del contrato de arrendamiento financiero suscrito el 23 de agosto de 2010 entre la recurrente y el (fojas 2894 a 2940) que la recurrente declaró haber solicitado al contratista (elegido por la recurrente para la construcción del proyecto) ejecutar la construcción del proyecto, que consiste en diversas obras civiles, instalaciones, terminaciones, equipamiento y demás construcciones sobre el terreno de la recurrente para implementar un centro comercial en la ciudad de Arequipa, la que sería de propiedad del Banco en tanto la recurrente no haga uso del derecho de la opción de compra establecida en el contrato, precisa también que dada la elección por parte de la recurrente del contratista, libera al Banco de cualquier responsabilidad por la no ejecución, ejecución parcial, inadecuada o tardía de la obra encomendada o por cualquier otro hecho o condición que pudiera afectar al proyecto.

Que en el marco del aludido contrato, y de la evaluación a la documentación descrita se observa que los desembolsos por los importes acotados corresponden a actividades relacionadas con la supervisión de la construcción del Proyecto que de acuerdo con lo descrito por ambas partes es materia de un contrato de arrendamiento financiero, contrato que establece que la ejecución del proyecto estuvo a cargo de la recurrente.

Que así, de acuerdo con la normativa glosada el párrafo 32 de la NIC 17 – Arrendamientos, precisa que serán aplicables a los arrendatarios, en este caso a la recurrente, las exigencias de información fijadas entre otras, por la NIC 16 – Propiedad, Planta y Equipo, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero, por tanto, de acuerdo con lo señalado en esta última, son componentes del costo todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Que en tal sentido, resulta válido considerar que los importes asumidos por la recurrente referidos a servicios de supervisión de la obra son costos directamente atribuibles al activo, por tanto, no debieron ser cargados a resultados, como hizo la recurrente, sino ser considerados como parte del valor de dicha obra civil, de acuerdo con el criterio contenido en las normas y jurisprudencia antes glosadas; por tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la depreciación deducida por la Administración como consecuencia de reconocer como costo del activo los desembolsos acotados, toda vez que su imputación como parte de costo se confirma en esta instancia, corresponde mantener también dicha deducción.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

Documentos N° Comisión de compromiso Enero a Mayo 2013

Que la Administración estableció que los importes observados corresponden a comisiones de compromiso y estructuración que deben formar parte del valor del activo adquirido, a través del contrato de arrendamiento financiero, conforme lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 y la NIC 17 – Arrendamientos. Advierte además que la recurrente únicamente presentó comprobante de pago correspondiente al mes de abril de 2011 (Documento N°1200012805), sin acreditar los demás conceptos que fueron materia de requerimiento con el respectivo comprobante de pago.

Que la recurrente alegó que los importes acotados corresponden a comisiones de compromiso que se encuentran vinculadas con el aseguramiento de la ejecución de las prestaciones contenidas en el contrato de arrendamiento financiero del proyecto Mall Aventura Plaza, por tanto, deben ser reconocidas como gasto del ejercicio.

Que a razón de acreditar su deducibilidad obra en autos: Cuadro de cálculo de la comisión de compromiso del 0,5% respecto al monto desembolsado S/10 500 000,00 de enero a mayo de 2013 (foja 2301), Factura N° del 16 de mayo de 2013 emitida por el por el concepto de: “Comisión de Compromiso (Abril 2013)” por S/2 923,56 (foja 2300).

Que obra también, carta del 10 de diciembre de 2012 emitida por el a la recurrente, a través del cual le remite los términos y condiciones de la propuesta de financiamiento hasta por S/27 599 000,00 para la construcción de obras civiles relacionadas con ampliaciones a ser realizadas en los centros comerciales al que adjunta Anexo – Resumen de términos y condiciones en donde se indica que el financiamiento para el tramo Arequipa será a través, de un arrendamiento financiero, que el fondo de inversión para las ampliaciones en el asciende hasta por S/10 500 000,00, que el plazo total del tramo Arequipa es de 9 años 8 meses el cual debe coincidir con el plazo total del leasing, que la comisión de compromiso corresponde a 0,5% anual más los impuestos aplicables sobre el promedio de los saldos no desembolsados del monto, y que tal comisión será calculada durante el periodo de disponibilidad respectivo sobre el saldo promedio diario del monto pendiente de desembolso y deberá ser pagada en la fecha de cierre respectiva y/o antes de cada desembolso (fojas 2290 a 2299).

Que de la referida documentación se observa que la recurrente pactó las mencionadas comisiones con el para realizar ampliaciones en los centros comerciales en los terrenos de propiedad de la recurrente, es decir, que incurrió en unos costos directamente atribuibles a las actividades realizadas a fin de llevar a cabo las aludidas ampliaciones, a través de la contratación de un arrendamiento financiero, lo que se encuentra dentro de los términos señalados en el párrafo 20 de la antes citada NIC 17 y, por tanto, no debieron ser cargados a resultados, como hizo la recurrente, sino ser considerados como parte del valor de dicha obra civil.

Que en tal sentido, al haberse establecido que el importe pagado por las comisiones de compromiso, al constituir costos directamente vinculados con la celebración del referido contrato de arrendamiento financiero, debieron formar parte del valor del activo objeto del referido contrato, no correspondía su deducción como gastos sino su activación, de acuerdo con el criterio contenido en las normas y jurisprudencia antes glosada, en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a la depreciación deducida por la Administración como consecuencia de reconocer como costo del activo el Documento N° toda vez que su imputación como parte de costo se confirma en esta instancia, corresponde mantener también dicha deducción.

Documentos N° – Centro médico y servicios profesionales

Que la Administración concluyó que los importes acotados corresponden a conceptos relacionados a los

¹⁰ Correspondiente a los cargos por S/3 645,83, S/3 601,70 y S/3 462,63.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

contratos celebrados para el financiamiento de la construcción de los activos, por lo que no podían afectar a resultados, sino que debían formar parte del costo del activo.

Que la recurrente señala que tales desembolsos corresponden a los gastos por servicios profesionales de asesoramiento legal prestados por el [redacted] relacionados a las operaciones de arrendamiento financiero, los cuales no tienen vinculación con la adquisición y entrega del proyecto, por tanto, corresponde se reconozcan como gasto del ejercicio.

Que al respecto obra en autos las Facturas N° [redacted] emitidas por el [redacted] por el concepto de "A cta. De honorarios profesionales por nuestra asesoría en leasing más préstamo mediano plazo [redacted] por S/21 000,00 cada uno (fojas 2108 y 2115), reporte de pagos (fojas 2104 a 2107), registro contable referido a la anotación de la factura (foja 2103), orden de compra (foja 2102), carta del 13 de marzo de 2013 emitida por el [redacted] a la recurrente a través del cual remite las señaladas facturas por los servicios de asesorías según la carta del 16 de enero de 2013, que de acuerdo con lo descrito en esta última, el señalado estudio presenta la propuesta de trabajo para asesorarla en dos operaciones de financiamiento a favor de la recurrente: (i) arrendamiento financiero y (ii) préstamos a mediano plazo, para el financiamiento de la construcción de 3 torres médicas en los centros comerciales de Arequipa, Trujillo y Bellavista, para ello, el servicio consistiría entre otros, en la elaboración y negociación del contrato de arrendamiento financiero y del contrato de préstamo a mediano plazo (fojas 2095 a 2097).

Que obra también la Factura N° [redacted] emitida por [redacted] por comisión de asesoría por estructuración por S/40 950,00 (foja 2050), carta propuesta de financiamiento emitida por el [redacted] del 10 de diciembre de 2012 para la construcción de obras civiles relacionadas con ampliaciones a ser realizadas en los centros comerciales [redacted] (fojas 2052 a 2069), en la que se pactó una comisión de estructuración correspondiente del 1,30% sobre el monto más los impuestos aplicables. La comisión de estructuración será cancelada al banco en las fechas de cierre o proporcional a cada desembolso que se realiza que se encuentre vinculado a los financiamientos.

Que de acuerdo con la información y documentación antes descritas los desembolsos asumidos por la recurrente y observados por la Administración corresponden a tratativas para la celebración de un contrato de financiamiento, a través de la obtención de un préstamo y la suscripción de un contrato de arrendamiento financiero, y la comisión por asesoría de estructuración, para una propuesta de financiamiento, es decir, vinculadas con la preparación de las condiciones para la obtención de un financiamiento y no con algún contrato o activo existente, y menos adquirido vía arrendamiento financiero, por tanto, no resultaba procedente que sean atribuidos al costo de bien alguno en el momento en que se incurrieron; en consecuencia, corresponde levantar el reparo, así como la deducción por amortización correspondiente y revocar la apelada en este extremo.

Documentos N°

– Comisión de estructuración de bonos de titulación

Que la Administración concluyó que las comisiones de reestructuración y colocación constituyen costos que debieron ser activados como parte del contrato de arrendamiento financiero, pues están relacionadas con la obtención de un activo financiero que generará beneficios económicos no solo en el periodo fiscalizado, sino en periodos futuros debido a que la recurrente tuvo el interés de obtener financiamiento en el mercado de valores para sustituir el fondo del leasing de la construcción del Centro Comercial y obtener una tasa de interés propia del mercado de valores.

Que la recurrente alega que debe tenerse en cuenta que el contrato de arrendamiento financiero celebrado para la construcción del [redacted] y el Acto Constitutivo de Fideicomiso de titulación, son dos actos jurídicos distintos que no deben recibir el mismo tratamiento jurídico tributario, pues este último fue celebrado con posterioridad a la transferencia del activo objeto de la operación, y tiene como finalidad constituir un patrimonio fideicometido que sirviera de respaldo para el pago del principal e intereses de los valores mobiliarios que se emitirían con cargo al Patrimonio de titulación.



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

Que con la finalidad de acreditar su deducibilidad obra en autos: Comprobante de Pago N° del 3 de octubre de 2013 emitido por por el concepto de "Comisión de Estructuración de primer programa de bonos de titulación de – Primera Emisión" por S/421 590,00 (foja 2163), registro contable del señalado comprobante (foja 2162), orden de compra (foja 2161), documento de recepción del comprobante (foja 2160), Factura N° de 2 de diciembre de 2013 emitida por Scotia Sociedad Agente de Bolsa por: "Servicio de Colocación Primaria Bonos Titulizados Día 26/09/2013" por S/84 318,00 (foja 2149), Constancia de la primera emisión de bonos de titulación por un monto colocado de S/84 318 000,00 (foja 2150) registro contable del señalado comprobante (foja 2148), orden de compra (foja 2146), documento de recepción del comprobante (foja 2145) y liquidación de pagos a proveedores (foja 2144).

Que de acuerdo con el contrato de arrendamiento financiero suscrito el 3 de diciembre de 2008 por el y la recurrente (fojas 2240 a 2289) se acordó que el banco financie la construcción del Proyecto en un terreno propiedad de la recurrente, para luego otorgarla en arrendamiento financiero, que precisa que la puesta a disposición del proyecto se realizará en la fecha que el contratista culmine la construcción, siendo la fecha probable el 4 de diciembre de 2008, advierte además que desde la suscripción del contrato la recurrente asume la responsabilidad exclusiva por los gastos y riesgos de la entrega y de la construcción del proyecto materia del contrato, eximiendo de toda responsabilidad al banco por cualquier pérdida o deterioro del proyecto.

Que obra también la carta emitida por de 14 de mayo de 2012 (fojas 2151 a 2159) que indica los términos y condiciones bajo las cuales dicho banco asistió a la recurrente en la estructuración y colocación del primer programa de bonos de titulación de precisa que la finalidad de la operación es obtener financiamiento en el mercado de valores local para subsistir el fondeo del arrendamiento financiero que el le otorgó en el 2008 para la construcción del aludido centro comercial, y obtener un plazo y una tasa de interés propia del mercado, a través de la emisión de valores hasta por un monto en circulación de S/160 000 000,00, la entidad bancaria propone titular los derechos de cobro y los flujos de las cuotas de los arrendamientos financieros de modo tal que la recurrente: (i) mantenga la estructura del arrendamiento financiero, (ii) acceda a un financiamiento en el mercado de valores a un plazo igual o mayor al actual, de acuerdo con la naturaleza de su negocio, y (iii) acceda a una tasa de interés propia de una operación del mercado de valores. Se indica además que el pago de la Comisión de Colocación es del 0,1% calculado sobre el monto colocado por cada emisión y/o serie de los bonos en el mercado de capitales, y que el uso de los fondos es reemplazar hasta el 100% del fondeo del Banco en el contrato por arrendamiento financiero suscrito entre la recurrente y el banco para la construcción del centro comercial trasladando el beneficio de la potencial reducción de tasa de interés y aumento del plazo de la compañía.

Que ahora bien, la Administración considera que las comisiones de reestructuración y colocación constituyen costos que debieron ser activados como parte del contrato de arrendamiento financiero, pues está relacionado con la obtención de un activo financiero que generará beneficios económicos no solo en el periodo fiscalizado, sino en periodos futuros debido a que la recurrente tuvo el interés de obtener financiamiento en el mercado de valores para subsistir el fondo del leasing de la construcción del Centro Comercial y obtener una tasa de interés propia del mercado de valores.

Que no obstante, de la documentación mencionada, que fue actuada durante el procedimiento de fiscalización, se verifica que las referidas comisiones de reestructuración y colocación están vinculados a la constitución de un fideicomiso de titulación que tenía por objeto titular los derechos de cobro y los flujos de las cuotas de los arrendamientos financieros del de lo que se tiene que si bien se hace referencia a un arrendamiento financiero, corresponde a una operación realizada 4 años después del arrendamiento financiero, tratándose de una operación distinta tanto contractualmente como económicamente, por lo que no se puede señalar que debían de formar parte del costo del activo fijo objeto del contrato de arrendamiento financiero celebrado el 30 de julio de 2008.

Que en consecuencia, las comisiones pagadas al banco no pueden ser atribuidas al costo del activo adquirido mediante arrendamiento financiero, pues si bien están dirigidas a obtener financiamiento para afrontar las obligaciones adquiridas, el hecho que para ello se haya titulado los derechos de cobro y los



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

flujos de las cuotas de un arrendamiento financiero, no tiene como consecuencia que se trate de costos atribuibles directamente a dicho arrendamiento financiero, por lo que ello no implica su reconocimiento como parte del activo, por lo que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo, así como la deducción por amortización correspondiente y dejar sin efecto la apelada en este extremo¹¹.

Que respecto a lo señalado por la recurrente referido a que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 no establece una remisión expresa a las normas contables y a las disposiciones generales contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta para establecer que conceptos deben formar parte del costo del activo adquirido mediante arrendamiento financiero, y que según lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 915, el arrendatario deberá activar solo el monto del capital financiado, cabe señalar que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299 remite expresamente la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para establecer el tratamiento tributario de los bienes objeto de arrendamiento financiero, por lo que lo sostenido en contrario por la recurrente no resulta amparable.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que el capital financiado está conformado por el valor del bien otorgado en arrendamiento financiero, esto es, por el valor de adquisición, que se encuentra conformado por los desembolsos efectuados por el banco para que los bienes materia del contrato de arrendamiento sean adquiridos y entregados a la compañía, el que no incluye los intereses, entendiéndose como tales a las comisiones y toda suma adicional al capital financiado, los que serán deducibles de la determinación de la renta neta de tercera categoría, corresponde señalar que de acuerdo con el análisis antes descrito se ha confirmado los reparos por gastos de supervisión de obra y por comisiones de compromiso en aplicación a lo dispuesto en el NIC 17 y la jurisprudencia antes descrita, en donde se concluye que debieron formar parte del costo del activo generado a propósito del contrato de arrendamiento financiero.

Que respecto a la Resolución N° 06230-3-2016, citada por la recurrente, este Tribunal se pronunció sobre un reparo a gastos por comisiones u honorarios cobrados por bancos participantes de un préstamo sindicado otorgado a un contribuyente en 1997, centrándose la controversia en determinar el periodo en que se devengaron las comisiones, sobre lo cual se estableció que el contribuyente se había comprometido al pago de las comisiones para obtener el préstamo solicitado, por lo que su naturaleza era la de una contraprestación por la prestación del servicio de gestionar y estructurar el préstamo requerido y dado que la suma de dinero en préstamo o la línea de crédito solicitada fue puesta a disposición el 1 abril de 1997, el servicio culminó en esa fecha, momento en que el contribuyente tuvo certeza sobre la obligación generada y su importe, de acuerdo con los términos del contrato exhibido; en tal sentido, se concluyó que el gasto se devengó en el ejercicio 1997, por lo que debió ser deducido íntegramente en un solo ejercicio y no amortizarse durante el plazo del financiamiento, como hizo el contribuyente; situación distinta a la que es materia de análisis.

II. Deducción comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato – S/179 895,00

Que la recurrente señala que efectuó el pago de S/137 722,00 por concepto de comisión de estructuración del préstamo a mediano plazo para el financiamiento del monto de inversión del que se encuentra sustentado en la Factura N° y de S/95 550,00 por concepto de comisión de estructuración del leasing para el financiamiento del monto de inversión del sustentado en la Factura N° por tanto debió efectuar la deducción por S/233 272,00 (S/137 722,00 + 95 550,00), sin embargo, realizó la deducción por S/179 895,00, es decir, de un monto menor, motivo por el cual la Administración no pudo vincular la sumatoria de los montos.

Que al respecto indica que en virtud de lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de la deducción de un gasto se exige se encuentre soportado en comprobante de pago, más no que exista una coincidencia del importe deducido con el importe consignado en el

¹¹ Cabe indicar que por la misma razón en la Resolución N° 09289-1-2019, emitida a la misma recurrente, se levantó el reparo por servicios de asesoría legal para la constitución de bonos de titulación de los derechos de cobro y las cuotas futuras pendientes de pago del contrato de arrendamiento financiero para la construcción del



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

comprobante de pago, lo que implica que se creen requisitos de deducibilidad adicionales a los que se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que manifiesta que la Administración ha vulnerado el principio de verdad material, pues no ha efectuado una valoración conjunta y razonada de la documentación y argumentos presentados, limitándose a establecer que los gastos en referencia no se han acreditado documentariamente.

Que indica que la Administración concluye erróneamente que los conceptos de comisiones de estructuración de leasing de los proyectos han sido deducidos doblemente, contabilizado como gasto y, a su vez, vía deducción a través de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013; sin embargo, solo existió una deducción de los conceptos en referencia, a través de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, mientras que los cargos a gastos contabilizados fueron posteriormente reclasificados a una cuenta del activo, lo que advierte evidencia que no hubo una afectación a los resultados, sino únicamente pasaron a formar parte de las deducciones a través de su consignación en la determinación de la renta neta.

Que alega que, en tanto, se concluya que el importe de S/179 895,00 no se encuentra debidamente soportada, corresponde se reconozca la deducción del importe que sí se encuentra soportada en los comprobantes de pago que equivale a S/233 272,00, debiendo ordenarse se reconozca la procedencia de la deducción por S/53 377,00.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente no cumplió con acreditar documentariamente la deducción observada.

Que de acuerdo con el numeral 1.3 del Anexo N° 1.5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 2731 a 2737) la Administración reparó S/179 895,16 deducido en la declaración jurada del contribuyente por "Comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato", al considerar que no fue debidamente acreditado, y debido a que la contabilización del comprobante de pago (Factura N° 1), fue deducida como gasto en la contabilidad, además de ser deducido vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 2 del Requerimiento N° (fojas 2382 y 2383) la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito, con la base legal respectiva y la documentación pertinente la deducción de la renta neta imponible de, entre otras, la Cuenta 510 - Comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato" por S/179 895,16, para ello debía acreditar su fehaciencia, causalidad y devengo, además de presentar el detalle de los registros que lo comprenden.

Que en respuesta, mediante escrito de 25 de enero de 2016 (fojas 2357 a 2361) la recurrente manifiesta que el concepto acotado corresponde, entre otros, a comisiones de estructuración servicios de clasificación de riesgo y desembolsos derivados de asesorías legales en programas de bonos de titulización deducidos, los que fueron debidamente deducidos como gasto en el ejercicio 2013.

Que con el Punto 2.4 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 1779 y 1780) la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente y concluyó que no acreditó documentaria ni contablemente la deducción correspondiente a comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato por S/179 895,16. Advirtió que la información presentada como sustento documentario corresponde al Anexo N° 2.2 y no al concepto acotado, no habiendo presentado el detalle de lo que conforma la deducción. Por lo que reparó la deducción por las comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato por S/179 895,16.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° (fojas 1722 a 1726), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones realizadas a fin que presentara sus descargos y la documentación sustentatoria respectiva.

Que en respuesta, la recurrente presentó escrito del 2 de junio de 2016 (fojas 1710 y 1711), en el que



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

reiteró lo expuesto en su escrito del 25 de enero de 2016 y presentó fotocopias de las facturas, propuesta de financiamiento con el y medio de pago.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 182 a 186) la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y concluyó de su evaluación que no permite relacionarla con la deducción acotada por S/179 895,16, cuando la documentación presentada como sustento asciende a S/233 272,00.

Que agrega que la contabilización de una de las facturas presentadas refleja además de su deducción como gasto, una deducida vía declaración jurada.

Que de acuerdo con lo descrito la controversia consiste en determinar si la deducción por "Comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato" por S/179 895,16 se encuentra debidamente sustentada.

Que con la finalidad de sustentar lo acotado obra en autos la Factura N° de fecha 7 de junio de 2013 emitida por el por "Comisión de Estructuración Trujillo" por S/137 722,00 (foja 2070), carta propuesta de financiamiento emitida por el del 10 de diciembre de 2012 para la construcción de obras civiles relacionadas con ampliaciones a ser realizadas en los centros comerciales (fojas 2052 a 2069), en la que se pactó una comisión de estructuración correspondiente al 1,30% sobre el monto financiado (S/10 594 000,00) más los impuestos aplicables; y el Comprobante de Pago N° del 31 de enero de 2013 emitido por el por "Comisión de programa, Comisión de estructuración" por S/95 550,00 (foja 2051).

Que se aprecia también asientos contables de 19 de junio y 3 de junio de 2013 en las que se verifica cargos en las Cuentas – Gastos Financieros y – PE-Gastos Leasing por S/137 722,00 y S/95 550,00, así como registros del 25 de junio de 2013 en los que se realizaron abonos a las referidas cuentas por los mismos importes (fojas 182 y 183), dejándose sin efecto el reconocimiento del referido gasto, lo que no evidencia, como señala la Administración, una doble deducción del gasto en sus registros.

Que sin embargo, respecto al importe materia de deducción de S/179 895,00, si bien hace referencia a "Comisiones y/o gastos a devengar durante el plazo del contrato", no resulta posible asociarlas con las facturas presentadas, pues la documentación descrita previamente no permite correlacionar dicha documentación con la deducción materia de observación, más aún cuando no existe coincidencia entre el importe observado y las facturas presentadas, y si bien la recurrente sostiene que las facturas se emitieron por montos mayores a la deducción efectuada, no obran en el expediente medios probatorios que permitan acreditar su dicho.

Que por las mismas razones tampoco es posible reconocer una deducción adicional de S/53 377,00 que solicita la recurrente, al estar relacionada a la deducción cuyo reparo ha sido confirmado en esta instancia.

Que en consecuencia, se tiene por no sustentada la deducción en el ejercicio 2013 de la deducción observada, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que según el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de la deducción de un gasto, se exige se encuentre soportado en comprobante de pago, más no que exista una coincidencia del importe deducido con el importe consignado en el comprobante de pago, lo que implica se creen requisitos de deducibilidad adicionales a los que se encuentran establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde señalar que la observación de la Administración se contrajo a la falta de acreditación de la deducción efectuada, que no se logró, de acuerdo con el análisis antes descrito, con las facturas presentadas, lo que no significa la creación de un nuevo requisito de deducibilidad como alega la recurrente.

Que carece de sustento lo indicado por la recurrente en el sentido que la Administración habría vulnerado el principio de verdad material, al no efectuar una valoración conjunta y razonada de la documentación y argumentos presentados, limitándose a establecer que los gastos en referencia no se han acreditado



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

documentariamente, dado que conforme se aprecia de los Resultados de los Requerimientos N° la Administración analizó y evaluó la documentación presentada, la cual dejó constancia en la resolución apelada, en la que se detalló la documentación presentada y la observación que se realizó, debiéndose precisar que cuestión distinta es que la recurrente se encuentre en desacuerdo con la determinación expuesta por la Administración.

Solicitud de reconocimiento de la deducción de gastos financieros devengados en el ejercicio 2013

Que la recurrente solicita se considere en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 la depreciación referida al importe de S/759 599,78 que proviene del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que ha sido materia de fiscalización, en donde la Administración consideró como parte del valor del activo adquirido mediante arrendamiento financiero los gastos financieros devengados en dicho ejercicio.

Que mediante escrito de 13 de mayo de 2016 la recurrente advirtió que, así como efectuó deducciones a la determinación del Impuesto a la Renta, estableció también una adición por Gastos financieros por leasing por S/759 599,78, que se encuentra compuesta principalmente de comisiones de estructuración.

Que al respecto, debe indicarse que de la revisión de la Carta de Presentación N° SUNAT, la Administración comunicó a la recurrente los elementos y aspectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 a ser fiscalizados, indicando expresamente los siguientes: Todos los aspectos del elemento deducciones consignadas en la Declaración Jurada – Tercera Categoría y el aspecto Gastos de personal, directores y gerentes del elemento Gastos (foja 2559).

Que se tiene también la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada el 24 de marzo de 2014 en la que se consideró como total de adiciones (casilla 103) el importe de S/9 657 197,00; asimismo, el 28 de junio de 2016, la recurrente presenta declaración rectificatoria a través de la que consideró como importe de adición S/10 232 029,00 (fojas 2425 y 2679).

Que de ambas declaraciones presentadas se verifica que la recurrente consideró como parte de adiciones el importe de S/759 600,00 (fojas 2516 y 2671), importe cuya deducción solicita la recurrente, no obstante, no se verifica que la recurrente haya efectuado la deducción del aludido importe a razón de que la Administración pueda verificar la procedencia de la pretendida deducción, considerando que el aspecto a fiscalizar del procedimiento de fiscalización parcial fueron las deducciones consignadas en la Declaración Jurada – Tercera Categoría.

Que además, no obra en autos documentación que permita sustentar la composición del importe solicitado en deducción, por tanto, no correspondía amparar tal pretensión.

Que por otro lado mediante escrito de alegatos señala que habiéndose emitido la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09289-1-2019, a través de la cual se revocó la Resolución de Intendencia N° relacionada al procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, solicita se tome en consideración en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 la pérdida tributaria que se determine al dar cumplimiento a lo señalado en la Resolución N° 09289-1-2019.

Que al respecto corresponde señalar que, dado que el elemento y aspecto de la fiscalización parcial efectuada no abarca el arrastre de las pérdidas tributarias, no resulta procedente tal solicitud, pues no corresponde ser evaluado en el presente expediente; sin perjuicio de ello, la Administración de efectuar un procedimiento de fiscalización definitiva deberá tener en cuenta el correcto arrastre de la pérdida de ejercicios anteriores.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del citado Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos,



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que dado que la Resolución de Multa N° (foja 2789), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se sustenta en los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenidos en la Resolución de Determinación N° , algunos de los cuales han sido levantados y otros mantenidos, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la sanción correspondiente.

Que acerca de lo indicado por la recurrente en el sentido que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada como infracción por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con el requisito indispensable del tipo de infracción del dolo o intención, tratándose de un caso excepcional en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, conforme con lo establecido por la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República, debe señalarse que el artículo 165 del Código Tributario dispone que las infracciones se determinan en forma objetiva, y 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 de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración, pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, de conformidad con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016.

Que en cuanto a que la Administración habría impuesto la mencionada sanción sin seguir el procedimiento sancionador previo exigido por la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, ni son aplicables las sentencias invocadas por la recurrente al respecto, por lo que no resulta atendible la nulidad de la resolución de multa impugnada planteada por aquélla.

Que acerca de lo alegado sobre que la previsión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional, se debe precisar que este Tribunal no puede aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas, toda vez que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 3065).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 19 de mayo de 2017, en el extremo de los reparos contenidos en los Documentos N°

así como la deducción por depreciación y amortización correspondiente, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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



Tribunal Fiscal

N° 00793-1-2022

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/GT/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente