



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

EXPEDIENTE N° : 11125-2009
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de marzo de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008292 de 29 de mayo de 2009 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007929 a 012-003-0007931, 012-003-0007935 a 012-003-0007939, 012-003-0007941, 012-003-0007943 a 012-003-0007968 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007785 a 012-002-0007791, 012-002-0007795 a 012-002-0007799 y 012-002-0007801, y aceptó el desistimiento respecto de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007932 a 012-003-0007934, 012-003-0007940 y 012-003-0007942 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007792 a 012-002-0007794 y 012-002-0007800; giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a mayo, julio a octubre y diciembre de 2002, enero, marzo, setiembre y diciembre de 2003; Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, los pagos a cuenta de los meses de enero de 2002 a diciembre de 2003; y por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente refiere que se califica indebidamente como gastos de representación a aquellos incurridos con ocasión del evento "Pacífico Oro", puesto que no se ha destinado a sus clientes sino a los corredores de seguros (su principal fuerza de ventas), que como parte de su estrategia de ventas se les otorgaron una serie de incentivos para que vendan una mayor cantidad de sus productos en lugar de aquellos que ofrece la competencia, como es el caso del citado evento; que conforme al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1164-2-2004, las comisiones de los corredores de seguros cumplen con el principio de causalidad, siendo que los premios otorgados en la realización del evento en realidad constituían bonos de productividad, cuyo objetivo era incentivar la mayor colocación de seguros, que en el expediente obran la documentación probatoria, como son la lista de bonos, los cuadros de producción obtenidos por los corredores de seguros seleccionados acreedores de los premios, relación de ganadores y carta con su designación; que la Administración pretende tergiversar el propósito del evento "Pacífico Oro" al tratarlo sólo como un agasajo; que este reparo además tiene incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo y diciembre de 2002 y enero, marzo y diciembre de 2003, por cuanto se cuestionó el cumplimiento del requisito que la adquisición sea costo o gasto para fines del Impuesto a la Renta.

Que sostiene que el reparo vinculado a la pérdida extraordinaria por venta de un activo fijo ha sido totalmente modificado en la instancia de reclamación por lo que este extremo de la apelada deviene en nula; que la Ley del Impuesto a la Renta, al liberar del pago de este tributo a la percepción de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, no hace distinción sobre el domicilio del pagador de los mismos; que discrepa de la apelada en el sentido que desconoce los efectos de las rectificatorias, cuya procedencia acreditará en la etapa probatoria; que las omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2002 y 2003 derivan del cambio de coeficiente y compensaciones de saldos a favor, establecidos en la fiscalización del citado tributo por los ejercicios 2000 a 2002, que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005463 y 012-003-0005464 (años 2000 y 2001) cuya reclamación fue desestimada mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008284 será materia de apelación, y lo que se resuelva al respecto deberá ser tomado en cuenta para efecto de las omisiones objeto del presente expediente, que de manera similar para el caso de los pagos a cuenta de 2003, debe tomarse en cuenta lo que en definitiva se resuelva respecto de los ejercicios 2001 y 2002; que además para el

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

caso de los pagos a cuenta del ejercicio 2002, debe considerarse la exclusión de los ingresos inafectos derivados de dividendos provenientes del exterior, y en cuanto a los ingresos por la transferencia de un departamento en el Edificio El Historiador, este se devengó en diciembre y no en setiembre de 2003, tal como demostrará con los medios probatorios que correspondan.

Que señala que, bajo el supuesto que se confirme la procedencia de las multas impugnadas, la sanción debe considerar únicamente el tributo del ejercicio y no los saldos de ejercicios anteriores; que lo resuelto por la apelada no se ajusta a lo señalado en su escrito de desistimiento, tal como acreditará en el plazo de ley; que atendiendo a que la imputación de los pagos y la actualización de la deuda tributaria carecen de motivación, procederá a revisar el expediente de reclamación a efecto de aceptarlas o discutir las y verificar la razón por la cual algunos reparos estarían aparentemente impagos; y que en todo caso si procediera la revocatoria de los reparos cuestionados, solicita que se ordene la devolución de los pagos realizados, por ser indebidos.

Que agrega que sin perjuicio de la nulidad invocada, debe tomarse en cuenta que los inmuebles materia del reparo por pérdida extraordinaria, son bienes del activo fijo, cuyos valores son los de mercado, y respecto de los que la Administración no ha opuesto alguno distinto que permita desconocer aquellos; que por tratarse de una empresa que forma parte del sistema asegurador peruano se rige bajo el marco contable regulado por la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS, y supletoriamente, por las Normas Internacionales de Contabilidad, que sobre esta base debía contabilizar los inmuebles adquiridos como activo fijo o como una inversión en inmuebles, y que los activos enajenados califican como inversiones inmobiliarias que respaldan las obligaciones técnicas de las empresas de seguros, y por tanto gozan de tratamiento contable similar a los activos fijos, que usa para el desarrollo de su actividad aseguradora.

Que la Administración manifiesta que de acuerdo al escrito de “desistimiento parcial”, la recurrente aceptó los siguientes reparos al Impuesto General a las Ventas: 1) Crédito fiscal por desembolsos efectuados por servicios prestados por Luis Navarrete; 2) Crédito fiscal por desembolsos efectuados por cotizaciones al Club Nacional a favor de sus funcionarios; 3) Gastos de viajes correspondientes a terceros; 4) Débito fiscal por venta de departamento “El Historiador”; que para el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2002 y enero de 2003, aceptó las observaciones a los ingresos por diferencia de cambio y por siniestro de primas; que ello supone el desistimiento total de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007932 a 012-003-0007934, 012-003-0007940 y 012-003-0007942 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007792 a 012-002-0007794 y 012-002-0007800, el cual es aceptado; y que adicionalmente ocasiona la aceptación parcial de la deuda tributaria contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007931, 012-003-0007943 y 012-003-0007948, y en las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007785, 012-002-0007786, 012-002-0007791, 012-002-0007796, 012-002-0007797, y 012-002-0007801.

Que indica respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 (Resolución de Determinación N° 012-003-0007946), que se establecieron reparos por: i) Gastos técnicos diversos y gastos de administración (gastos de representación) por S/. 451 738,00 y S/. 86 578,00; ii) Pérdida extraordinaria por S/. 280 686,00 y iii) dividendos del exterior por S/. 3 582 776,00; que en el caso del primero de los nombrados, se trataba de erogaciones destinadas al evento Pacífico Oro (que incluyeron pasajes aéreos al exterior, accesorios a los viajes, licores, alimentación y otros), a favor de corredores de seguros y asesores de ventas, que calificaban como gastos de representación sujetos a límite, que el Tribunal Fiscal ha precisado en sus Resoluciones N° 03774-1-2005, 11915-3-2007, 05995-1-2008 y 07827-1-2008, que estos gastos incluyen también aquellos efectuados con ocasión de reuniones, obsequios y agasajos a proveedores, que en el presente caso se trata de gastos destinados a incentivar la colaboración eficiente de determinados proveedores de servicios de intermediación, contribuyendo con ello a mantener su posición en el mercado, que no se ha demostrado que la realización del evento tuviera como objetivo el motivar algún comportamiento en los corredores de seguros y asesores de venta, destinados a incrementar la colocación de sus servicios y aumentar sus ingresos, sino que tenían como propósito el promocionar su imagen; que de conformidad con diversos pronunciamientos de este Tribunal, el artículo 25° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual no constituye renta gravable, los dividendos y



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

cualquier otra forma de distribución de utilidades, se aplica exclusivamente a las rentas de fuente peruana, y que en tal sentido los dividendos provenientes de fuente extranjera percibidos por personas jurídicas domiciliadas en el país, se encuentran gravadas con el citado tributo; y que las rectificatorias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 presentadas el 6 de octubre de 2005 y el 6 de julio de 2007 fueron presentadas luego de vencido el plazo otorgado por el artículo 75° del Código Tributario y además determinaron una menor obligación tributaria.

Que argumenta que durante la fiscalización se determinó que se había realizado ventas de activos fijos (inmuebles) por importes inferiores a su costo, trasladando la pérdida generada a la cuenta de resultados, siendo que la recurrente no acreditó que el valor considerado fuera el de mercado; que la motivación legal de este reparo era incompleta, por lo que en la instancia de reclamaciones se procedió a su convalidación al amparo del segundo párrafo del artículo 109° del Código Tributario, que de acuerdo a las normas contables que le son aplicables a la recurrente se tiene que los bienes inmuebles califican como "existencias" para efecto del Impuesto a la Renta cuando se destinan habitualmente para su venta, y como activos fijos, si se destinan al desarrollo de las actividades de la empresa; que en el presente caso, existía habitualidad en la enajenación de inmuebles, por lo que estos calificaban como existencias y no como activos fijos, como se indicó en la fiscalización; que no es de aplicación el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino en todo caso, su numeral 1; que como regla general todas las deducciones para ser aceptadas tributariamente deben ser acreditadas por la contribuyente, quien debía demostrar el valor de mercado de los bienes, es decir que en el caso de deducciones derivadas de la venta de bienes por debajo de su costo computable, la carga de la prueba respecto a que el valor de venta es el de mercado, correspondía a la recurrente; que no es de aplicación el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en el sentido que la Administración debe estimar el valor de mercado cuando tenga dudas respecto al valor de transferencia, toda vez que en el presente caso la observación se originó en la falta de probanza de las razones por las que los bienes enajenados habían sufrido una desvalorización y por ende habían sido vendidos a un valor inferior al costo, y además las deducciones deben estar sustentadas por la contribuyente; que no se desconoce el valor de la transferencia como tal, sino más bien que ésta corresponda al valor de mercado.

Que indica que en el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, se determinó omisión de ingresos derivados de dividendos provenientes de exterior (enero y mayo) y diferencias en cambio (enero), este último materia de desistimiento, y cambio de coeficiente cuantificado sobre la base de lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° 0150140008284; que en el caso del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo y diciembre de 2002, las omisiones se sustentan en el reparo al crédito fiscal por desembolsos a Luis Navarrete (mayo), el cual ha sido objeto de desistimiento, y exceso de gastos de representación anteriormente mencionado; que adicionalmente se repararon diversos gastos relacionados al evento de respecto del Impuesto a la Renta del 2003, que corresponden a gastos de representación que tenían por objeto incentivar la colaboración eficiente de determinados proveedores de servicios de intermediación, con quienes la recurrente tenía una relación de intermediación comercial en la contratación de seguros, regida por los artículos 337° y 338° de la Ley N° 26702, contribuyendo con ello a mantener o mejorar su posición en el mercado, que las rectificatorias por este período y tributo, fueron presentadas el 6 de octubre de 2005 y 6 de julio de 2007, es decir con posterioridad al plazo previsto en el artículo 75° del Código Tributario y además determinaron menor obligación tributaria que la establecida de oficio; que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, los valores se sustentan en el cambio de coeficiente y compensaciones de saldo a favor obtenidos conforme a la fiscalización del citado tributo por los ejercicios 2001 y 2002, y adicionalmente, omisión de ingresos por siniestros por primas cedidas y diferencia en cambio, objeto de desistimiento, y omisión de ingresos en la venta de inmuebles, sobre el cual se estableció que los ingresos se devengaron en setiembre y no en diciembre de 2003, que a este efecto se hizo una adición a la base imponible del primer mes y se efectuó la deducción correspondiente al segundo período; que en relación con el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo y diciembre de 2003, se establecieron reparos al débito fiscal por diferimiento de ingresos, que fue materia de desistimiento, y al crédito fiscal por desembolso a Arequipa Golf Club, considerado como un acto de liberalidad a favor de un funcionario de la empresa y exceso de gastos de representación; y que los pagos



Tribunal Fiscal

Nº 04243-3-2012

realizados con posterioridad a la presentación de la reclamación contra los valores impugnados han sido imputados de forma parcial o total, según cada caso.

Que como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente mediante Carta de Presentación Nº 040011137100 y Requerimiento Nº 0241207 (folios 1152 y 1562), a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero de 2002 a diciembre de 2003; se emitieron los valores que se indican a continuación:

- Resolución de Determinación Nº 012-003-0007946 (folios 2164 a 2189). Impuesto a la Renta del ejercicio 2002. Reparos por gastos técnicos diversos y gastos administrativos, considerados gastos de representación por la Administración; pérdida extraordinaria en la venta de activo fijo y dividendos de mercado del exterior.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0007929 a 012-003-0007934, y 012-003-0007936 a 012-003-0007942 (folios 2197, 2199, 2201, 2203, 2205, 2207, 2209, 2224, 2226, 2228, 2230, 2232 y 2234 a 2248). Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio a octubre y diciembre de 2002. Reparos al crédito fiscal por desembolsos efectuados a Luis Navarrete, Club Nacional, exceso de gastos de representación y gasto de tercero.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0007943 a 012-003-0007945 y 012-003-0007955 a 012-003-0007963 (folios 2112 a 2120, 2122, 2124, 2126, 2128, 2130, 2132, 2134 y 2136). Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002. Reparos a los ingresos por dividendos provenientes del exterior, diferencias en cambio, y modificación de coeficiente y compensación de saldo a favor derivado de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001.
- Resolución de Determinación Nº 012-003-0007947 (folios 2152 a 2162). Impuesto a la Renta del ejercicio 2003. Reparos por gastos que fueron considerados de representación por la Administración.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0007935 y 012-003-0007939 a 012-003-0007941 (folios 2199, 2201, 2203 y 2211 a 2222). Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, setiembre y diciembre de 2003. Reparo al débito fiscal por diferimiento de ingresos y al crédito fiscal por desembolsos efectuados al Club Nacional, Arequipa Golf Club y erogaciones consideradas como gastos de representación.
- Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0007948 a 012-003-0007954 y 012-003-0007964 a 012-003-0007968 (folios 2095 a 2102, 2104, 2106, 2108, 2110, 2138, 2140, 2142, 2144, 2146, 2148, y 2150). Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003. Reparos a los ingresos por siniestros por primas, diferencias en cambio, venta de bienes inmuebles, y modificación de coeficiente y compensación de saldo a favor derivado de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 y 2002.
- Resoluciones de Multa Nº 012-002-0007785 a 012-002-0007799, 012-002-0007800 y 012-002-0007801. Infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario (folios 2250, 2252, 2254, 2256, 2258, 2260, 2262, 2264, 2266, 2268, 2270, 2272, 2274, 2276, 2278, 2280, 2281, 2283 y 2284).

Que es del caso indicar de manera preliminar que mediante escrito con firma legalizada presentado el 16 de enero de 2006 (folios 2344 a 2348), la recurrente se desistió de su reclamación, respecto de algunos de los reparos contenidos en los valores impugnados, adjuntando copia de las declaraciones rectificatorias y recibos de pagos correspondientes, conforme con lo siguiente:

- Resolución de Determinación Nº 012-003-0007931. Impuesto General a las Ventas de mayo de 2002. Servicios prestados por Luis Navarrete.
- Resolución de Determinación Nº 012-003-0007932. Impuesto General a las Ventas de julio de 2002. Cotización al Club Nacional.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

- Resolución de Determinación N° 012-003-0007933. Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2002. Cotización al Club Nacional. Desembolsos que corresponden a un tercero², menor saldo a favor de agosto de 2002.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0007934. Impuesto General a las Ventas de octubre de 2002. Cotización al Club Nacional.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0007940. Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003. Diferimiento de ingresos por la venta de departamento pagado en diciembre de 2003.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0007942. Impuesto General a las Ventas de agosto de 2002. Cotización al Club Nacional. Desembolsos que corresponden a un tercero.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0007943. Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2002. Diferencia en cambio.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0007948. Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2003. Siniestro de primas. Diferencia en cambio.
- Resoluciones de Multa N° 012-002-0007785, 012-002-0007786, 012-002-0007791 a 012-002-0007794, 012-002-0007796, 012-002-0007797, 012-002-0007800 y 012-002-0007801, vinculadas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, Impuesto General a las Ventas de mayo, julio, agosto y setiembre de 2002 y setiembre de 2003 y Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2002 y enero y setiembre de 2003.

Que según se advierte de folios 1627 a 1629, 1631, 1673, 1684, 1687 a 1690, la Resolución de Determinación N° 012-003-0007932, fue girada por el reparo al crédito fiscal por desembolso efectuado al Club Nacional, la Resolución de Determinación N° 012-003-0007933, por el reparo al crédito fiscal por desembolso efectuado al Club Nacional, la Resolución de Determinación N° 012-003-0007934, por el reparo al crédito fiscal por desembolso efectuado al Club Nacional, la Resolución de Determinación N° 012-003-0007940, por el reparo vinculado al diferimiento de ingresos por la venta de departamento pagado en diciembre de 2003 y la Resolución de Determinación N° 012-003-0007942, por los reparos al crédito fiscal por desembolso efectuado al Club Nacional y desembolsos a favor de un tercero; de otro lado, de folios 1614, 1664, 1665 y 1663, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007792, 012-002-0007793, 012-002-0007794 y 012-002-0007800, se encuentran vinculadas a las mencionadas resoluciones de determinación; en tal sentido, la recurrente se desistió totalmente de la reclamación contra los valores antes citados.

Que por otro lado, toda vez que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007931, 012-003-0007943 y 012-003-0007948, fueron emitidas además por el reparo al crédito fiscal por exceso de gastos de representación, el reparo a los ingresos por dividendos provenientes del exterior y el reparo por modificación de coeficiente y compensación de saldo a favor, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007785, 012-002-0007786, 012-002-0007791, 012-002-0007796, 012-002-0007797 y 012-002-0007801, se encuentran vinculadas a las mencionadas resoluciones de determinación, el desistimiento presentado por la recurrente al respecto es parcial.

Que de lo expuesto se tiene que lo alegado por la recurrente en cuanto a que el desistimiento aceptado en la apelada no se ajusta a lo solicitado mediante el escrito presentado 16 de enero de 2006, carece de sustento.

Que en consecuencia, corresponde a esta instancia emitir pronunciamiento respecto de los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 y 2003 e Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a mayo y diciembre de 2002 y de enero, marzo y diciembre de 2003, por: 1) Gastos de representación (Gastos técnicos diversos y gastos administrativos), 2) Gasto por concepto de cuotas sociales de ingreso a Arequipa Golf Club que no cumple con el Principio de Causalidad, 3) Pérdida extraordinaria en la venta de activo fijo, 4) Dividendos de mercado del exterior, 5) Modificación de coeficiente aplicable a los pagos a cuenta y

² Si bien la recurrente señala que en setiembre de 2002 se reparo el desembolso que corresponde a un tercero, conforme obra a folio 1673, dicho reparo corresponde a agosto de 2002.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

desconocimiento del saldo a favor compensable, 6) Diferimiento de Ingresos y 7) Multas vinculadas por incurrir en la infracción tipificada por los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, en los extremos no aceptados por la recurrente; se encuentran arreglados a ley.

- **“Gastos Administrativos” reparados como Gastos de representación**

Que la Administración reparó la deducción del gasto y el crédito fiscal, relacionado a Gastos de Administración que fueron registrados en la “Cuenta 47 – Gastos de Representación”, al considerar que estos correspondían a gastos de representación, a los que debía aplicarse los límites previstos por la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley de Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto b) del numeral 8 y del numeral 14 de los Anexos N° 01 al Resultado de los Requerimientos N° 00094878 y 00094879, la Administración señaló que la recurrente cargó a gastos para efecto tributario el evento “Pacífico Oro”, atendiendo a que se destinaba a presentar una imagen o mantener o mejorar su posición en el mercado (folios 761 a 763 y 1103 a 1106).

Que conforme con lo indicado en el punto a) del numeral 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094879, la recurrente cargó a gastos la compra de licores y obsequios, que se encontraban dirigidos a la atención de clientes, por lo que se trataba de gastos de representación, los cuales no fueron considerados para la determinación del límite establecido en la Ley del Impuesto a la Renta (folios 785 a 787).

Que con escrito de 9 de setiembre de 2005 (folios 618 a 643), la recurrente manifestó que el evento constituye parte de su estrategia para incrementar sus ventas en el mercado local toda vez que sus competidoras utilizan a los mismos agentes de ventas (corredores) y que tiene por política organizar un evento anual denominado ' que tiene por finalidad reunir a los corredores de seguros que participan en la venta de sus productos, reconociendo su desempeño en el último periodo y alentándolos a que sigan incrementando las ventas de sus productos, y que estos gastos cumplen con el principio de causalidad y no constituyen gastos de representación.

Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no se encuentre afecto a este último tributo y que se destinen a operaciones por las que se debiese pagar el Impuesto General a las Ventas, disponiéndose que tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual es el calculado de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento, norma que en el numeral 10 de su artículo 6°³, es decir aquellos que, en conjunto, no excedan del 0,5 por ciento de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias (UIT) acumulables durante un año calendario.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF señalaba que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esta ley, siendo que a efecto que un gasto sea aceptado para fines tributarios debía cumplirse con el principio de causalidad, noción que debía analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente; siendo en consecuencia deducible de acuerdo con su inciso q), los gastos de representación propios del giro del negocio, en la parte que, en conjunto,

³ Bajo el texto aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

no excediera del 0,5 por ciento de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, indica que los gastos de representación propios del giro del negocio son los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que tal como se ha indicado en la Resolución N° 06610-3-2003 de este Tribunal, el otorgamiento de obsequios a clientes o proveedores constituye una práctica comercial usual que permite mantener o mejorar la imagen de la empresa frente a sus clientes y proveedores, y conforme lo señalado en las Resoluciones N° 15181-3-2010 y 16592-3-2010, el gasto de representación tiene como objeto de promoción la imagen misma de la empresa.

Que de acuerdo con los artículos 337° y 338° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702, los corredores de seguros son las personas naturales o jurídicas que, a solicitud del tomador, pueden intermediar en la celebración de los contratos de seguros y asesorar a los asegurados o contratantes del seguro en materias de su competencia; teniendo como funciones y deberes la de intermediar en la contratación de seguros, informar a la empresa de seguros, en representación del asegurado, sobre las condiciones del riesgo, informar al asegurado o contratante del seguro, en forma detallada y exacta, sobre las cláusulas del contrato, comprobar que la póliza contenga las estipulaciones y condiciones según las cuales se cubre el riesgo, y comunicar a la empresa de seguros cualquier modificación del riesgo que demande a su vez variar el monto de la cobertura; y asimismo, conforme con el artículo 326° que establece las condiciones y el contenido de las pólizas, se señala como uno de los requisitos, el número del registro oficial del corredor de seguros y la comisión que éste ha de percibir, la cual es pactada libremente entre el asegurador y el corredor de seguros.

Que tal como refiere la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02962-5-2002, las funciones y deberes de los corredores de seguros se encuentran regulados en el citado artículo 338° y en el artículo 17° de la Resolución SBS N° 1058-99, norma que aprobó el Reglamento del Registro del Sistema de Seguros; de cuya lectura se desprende que la función principal de los corredores de seguros es intermediar en la contratación de seguros, esto es, ser un intermediario entre la compañía de seguros y la persona a asegurarse, brindándole toda la información relacionada con las pólizas de seguro, así como de los derechos y obligaciones que emanarán de los contratos de seguro que se firmen.

Que en el presente caso, los gastos reparados comprenden bajo el rubro "Gastos Administrativos", las erogaciones vinculadas a la realización del evento " , respecto de los ejercicios gravables 2002 y 2003, que como se ha indicado tuvieron incidencia tanto para efecto del Impuesto a la Renta, como del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; observándose de la documentación que obra en autos que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no se encontraban vinculados al otorgamiento de premios o bonos de productividad, tal como se puede verificar de los comprobantes de pago que han sido materia de observación, tales como aquellos emitidos por Anders y Cia S.A., Foust Victoria, Pal Perú S.A.C, Marisa Giulfo Catering S.R.L, Gloria Klein, Nelly Postigo Recepciones E.I.R.L. Nelly Tintaya de Borda, Top Jazz S.A., Fabiola de la Cuba, Joe Quispe S.R.L. y Y & R⁴ bajo los conceptos de "Alquiler de piano ½ cola", "Concierto Musical", "Copas de Vino", "Animación Evento/Producción Artística", "Cocktail y Premiación Concurso/Consumo de Whisky", "Licores", "Fondo Musical", "Espectáculo" y "

⁴ Cuyas copias obran en autos a folios 740 a 742, 743, 745, 747, 983, 985 a 987, 989 a 992.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

Que en el presente caso, los gastos en los que incurrió la recurrente se orientaron al mantenimiento y promoción de su imagen como empresa, frente a quienes asistieron al evento, grupo compuesto por los corredores de seguros, los cuales, en rigor constituyen proveedores de la recurrente, toda vez que realizan una labor de intermediación a cambio de una contraprestación por parte de las compañías de seguro.

Que en este orden de ideas, y tomando en consideración que el gasto de representación tiene como objeto de promoción, la imagen de la empresa, respecto de clientes y proveedores, se tiene que las erogaciones materia de reparo, califican como tales para fines del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas.

Que en consecuencia, atendiendo a que los citados gastos son deducibles de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y otorgan derecho al crédito fiscal según lo previsto por la Ley del Impuesto General a las Ventas, al constituir gastos de representación se encuentran sujetos a los límites previstos por las mencionadas leyes, por lo que el reparo al gasto y al crédito fiscal por el exceso a dicho límite se encuentra arreglado a ley y por lo tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

- **“Gastos técnicos diversos”, reparados como gastos de representación**

Que durante la fiscalización, la Administración reparó la deducción del gasto y el crédito fiscal, relacionado a Gastos Técnicos Diversos registrados en la Cuenta 44 - relacionados al proveedor Puma Tours, al considerar que estos correspondían a gastos de representación, a los que debía aplicarse el límite previstos por la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley de Impuesto General a las Ventas.

Que según lo indicado en el numeral 10 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094878 (folios 1097 a 1099), la recurrente no cumplió con acreditar la necesidad de los gastos de viaje relacionados al proveedor Puma Tours (Cuenta 4407010902), con los correspondientes informes técnicos o cualquier otro documento que sustentara la necesidad de tales gastos para mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que con escrito de 9 de setiembre de 2005 (folios 618 a 643), la recurrente manifestó que tiene como política otorgar incentivos a aquellos corredores que venden una mayor cantidad de sus productos; los que están constituidos por comisiones sobre ventas realizadas o por la entrega de premios, los cuales han sido aceptados como gastos por la Administración.

Que sobre este rubro, registrado en la Cuanta 44 - Gastos Técnicos Diversos, explica que, como parte del evento , se incurren en una serie de gastos, entre ellos, los gastos de viaje relacionados al proveedor Puma Tours (Cuenta 4407010902), que comprenden pasajes y alojamiento en el exterior; que han sido adquiridos a efecto de premiar la labor de sus mejores corredores a través de su entrega a título de premio o bonificación, conjuntamente con una bolsa de viaje en efectivo, y que los beneficiarios se establecen de acuerdo a la estadística de la producción de ventas alcanzadas, estableciéndose las personas que obtuvieron mayores ventas en cada categoría o tipo de seguro que vende.

Que de autos se verifica que, bajo el rubro “Gastos Técnicos Diversos”, se consideró las erogaciones realizadas a Puma Tours S.A., que tal como explica la recurrente (y no cuestiona ni tampoco niega la Administración, quien se limita a señalar que, al vincularse a gastos de representación, se encuentra sujeta al límite previsto en las normas tributarias existentes) se relacionan al otorgamiento de paquetes de viaje o tour para dos personas, que incluían pasajes aéreos, alojamiento y bolsa de viaje al extranjero; con la finalidad de premiar la labor realizada por los mejores vendedores (corredores de seguros); siendo que para sustentar esta afirmación adjuntó la relación de personas ganadoras, y los cuadros de producción obtenida el área de



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

ventas, cuadro de liquidación final del viaje de su proveedor Puma Tours S.A., fotocopias de los boletos de viajes de los ganadores, entre otros documentos, tal como se deja constancia expresa en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094896 (folios 1059 a 1062).

Que sobre este particular, se tiene que el reconocimiento de un gasto para efecto del Impuesto a la Renta, implica la necesidad de demostrar que este cumple con el principio de causalidad, lo cual se determina según cada caso en particular, siendo que en el presente, la deducción de los premios otorgados por la recurrente a favor de los corredores de seguros se orientan a incentivar la mayor cantidad de ventas realizadas a los asegurados y no, como argumenta la Administración, a representarla fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, o a efecto de presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado.

Que en efecto, siendo que los corredores de seguros, tienen por función la de intermediar en la contratación de seguros y por tanto intervienen en la colocación de los productos y servicios que comercializa la recurrente, resulta claro que en este caso los bienes que otorga ésta última se vinculan a los beneficios que a su vez puede obtener, respecto de los servicios que le son brindados de manera individualizada, por aquellos que –de acuerdo al cumplimiento de los parámetros internos que posee- se hacen acreedores de estos premios.

Que en tal sentido, el importe contenido en el presente rubro no califica como un gasto de representación, por lo que corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

- **Gasto de asociación a Arequipa Golf Club que no cumplen con el Principio de Causalidad**

Que de acuerdo con los Anexos 2 y 2.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007935 (folios 2211 y 2217), la Administración observó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2003 por “desembolso efectuado a Arequipa Golf Club”, por el monto de S/. 254,88, al no encontrarse acreditada la causalidad del gasto.

Que conforme con el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094879 (folio 819), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo de haber cargado a resultados la Cuenta 470405 - Cargas Diversas de Gestión Cotizaciones por concepto de gastos de clubes, teniendo en cuenta lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, referente a los actos de liberalidad.

Que en el numeral 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094879, la Administración señaló que la recurrente cargó a resultados los gastos personales de los funcionarios para pertenecer al Arequipa Golf Club, no obstante que no resultaban necesarios para la producción de la renta o el mantenimiento de su fuente.

Que el inciso d) del artículo 44° de la anotada ley, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, entre otros gastos, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto por el inciso x) del artículo 37° de la misma ley; y conforme al artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, no se encuentra acreditada la vinculación existente entre el gasto realizado por la recurrente en favor de tercero, y la generación y el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que en tal sentido, corresponde mantener el presente reparo, y en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

- **Pérdida extraordinaria en la venta de activo fijo**

Que conforme con el Punto N° 3 del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946, la Administración observó la pérdida generada en la venta de un bien del activo fijo, por el monto de S/. 280 686,00 (cargado a gastos), toda vez que la recurrente no sustentó el valor de venta de dicho bien en un informe de tasación conforme con lo previsto por el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que consideró que no procedía aceptar la citada pérdida (folios 1720 a 1725).

Que de acuerdo con el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094878 (folio 1149), la Administración solicitó a la recurrente que explicara mediante escrito y con documentación sustentatoria el motivo por el cual vendió el edificio ubicado en la Calle Kivur, La Molina (activo fijo) a un tercero, a valores inferiores al costo de enajenación, y que generó una pérdida que fue cargada a gastos por el monto de S/. 280 686,00; citando como base legal al numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094878 (folios 1118 y 1119) la Administración argumentó que en el presente caso no se había presentado el informe de tasación a efecto de determinar el valor de mercado, motivo por el cual, de acuerdo con lo previsto por el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía aceptar la pérdida obtenida por la transferencia de dicho inmueble cargada a gastos.

Que es del caso indicar que el numeral 3 del citado artículo 32°, modificado por la Ley N° 27356, disponía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto a la Renta, sería el de mercado, y si el valor asignado difería de este último, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente, agregando que para los bienes de activo fijo, cuando se tratara de bienes respecto de los cuales se realizaran transacciones frecuentes en el mercado, sería el que correspondiera a dichas transacciones; mientras que cuando se tratara de aquellos respecto de los cuales no se realizaran transacciones frecuentes en el mercado, sería el valor de tasación.

Que en la instancia de reclamaciones, la Administración señala que la recurrente es un ente cuya actividad principal comprende la contratación y administración de toda clase de seguros de bienes y de responsabilidad civil, así como realizar actividades conexas, y que adicionalmente percibe ingresos por alquileres de inmuebles de su propiedad e intereses de acuerdo con disposiciones emitidas por la SBS, y que de acuerdo con el Plan de Cuentas para las empresas del Sistema Asegurador regulado por la SBS, en concordancia con las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC, sus bienes inmuebles califican como existencias para efecto del Impuesto a la Renta cuando sean destinados habitualmente para su venta, brindando rendimientos financieros adicionales a la actividad principal, y por el contrario, califican como activos fijos cuando son destinados para el uso del ente en el desarrollo de sus actividades.

Que agrega que la contribuyente era habitual en la enajenación de inmuebles (venta de departamentos), por lo que al realizar una actividad inmobiliaria, correspondía que dichos bienes se calificaran como “existencias”, y no como activos fijos, como concluyó el auditor fiscal; siendo en consecuencia, que no resultaba de aplicación lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino por el contrario su numeral 1; y precisa que el valor de mercado de tal existencia era aquel que normalmente obtiene la empresa de sus operaciones con terceros no vinculados; que añade que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20° y el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, las deducciones al ingreso bruto y al ingreso neto, para que sean aceptadas tributariamente, deben cumplir con el principio de causalidad y ser acreditadas por



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

la recurrente, y por tanto tratándose de deducciones originadas en la venta de bienes por debajo de su costo computable, la carga de la prueba de acreditar que el valor de venta que genera la pérdida deducida constituye el valor de mercado, corresponde a la recurrente.

Que en tal sentido, la Administración concluye que el reparo antes mencionado derivó de la falta de probanza de las razones por las que los bienes enajenados habían sufrido una desvalorización y por ende habían sido vendidos a un valor inferior al costo, atendiendo a que las deducciones deben ser sustentadas por la contribuyente; y al hecho que no se encontraba probado que el valor de la transferencia correspondía al de mercado.

Que bajo esa premisa, refiere que la motivación del reparo materia de autos y que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946, debía ser objeto de convalidación al amparo de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 109° del Código Tributario, debiendo entenderse que las normas legales que la sustentaban eran en realidad, los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, 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, y que mediante la facultad de reexamen dicho órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que estando a lo expuesto, si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, dicho órgano 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 a variar o cambiar el sustento y motivación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946, ya que el reparo a la pérdida por venta de inmueble se fundamentaba en el hecho que la recurrente no había presentado el informe de tasación, que a su entender era mandatorio a efecto de sustentar el valor de mercado, esto es, procedió a desconocer la pérdida cargada a gastos, considerando por tanto que el valor de transferencia, resultaba equivalente al costo computable, y que se había incumplido lo previsto en el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta; en tanto que en la instancia de reclamación pretende sustentar que dicho reparo se basa en que la recurrente no demostró la relación de causalidad a que se contrae el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta ni sustentó las razones por las que la transferencia se realizó a un precio inferior al costo computable, ni que este correspondía al valor de mercado; a efecto de deducir la pérdida registrada, y considerando que al tratarse de una deducción, era de cargo de la contribuyente su acreditación, a efecto de ser aceptada para fines tributarios.

Que por tanto, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido, procede declarar en el extremo del citado reparo la nulidad del citado valor y de la resolución apelada.

- **Dividendos de mercado del exterior**

Que conforme con el Punto 5 del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946 (folio 1738), la Administración observó el importe de S/. 3 582 776,34, por concepto de dividendos del exterior, toda vez que éstos fueron deducidos en la determinación del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

Renta vía declaración anual, a pesar que se encontraban gravados conforme con lo dispuesto por los artículo 9° y 25° de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1716 a 1720).

Que de acuerdo con el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094878 (folio 1147), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito y con la base legal correspondiente, el motivo por el que efectuó la deducción en la declaración anual del Impuesto a la Renta, por el monto de S/. 3 582 776,34 por concepto de Dividendos Mercado del Exterior percibidos de Credicorp; precisando que la inafectación de los dividendos estaban limitados exclusivamente a la renta de fuente peruana.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094878 (folios 1114 a 1116), la Administración señaló que si bien la recurrente considera que tales dividendos no resultan afectos al Impuesto a la Renta, conforme con lo dispuesto por los artículos 9° y 25° de la Ley del Impuesto a la Renta, los dividendos provenientes de fuente extranjera se encuentran afectos al referido impuesto.

Que mediante Requerimiento N° 00094896 emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que sustentara las observaciones antes mencionadas (folio 1090).

Que mediante escrito de 9 de setiembre de 2005 (folios 618 a 643), la recurrente señaló que el artículo 25° de la Ley del Impuesto a la Renta ha sido formulado en forma genérica, sin diferenciar entre dividendos locales y del exterior, por lo que al no corresponder distinguir donde la ley no lo hace (máxime si conforme con lo dispuesto por la Norma VIII del Código Tributario, no es posible afectar un determinado acto por medio de la interpretación extensiva de las normas), es claro que el citado artículo comprende la distribución de dividendos efectuada, sea por empresas domiciliadas como no domiciliadas; asimismo, refiere que una interpretación restrictiva sólo sería válida en la medida que la norma se hubiese redactado utilizando términos oscuros o ambiguos, que pudiera llevar a que la norma sea interpretada al margen de su contenido literal, lo que no ocurre en el caso del artículo 25° de la Ley del Impuesto a la Renta; de otro lado, menciona que el inciso e) del artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso materia de autos, distinguía claramente entre rentas de fuente extranjera gravadas de las no gravadas, por lo que aceptar la citada interpretación sería negar dicha distinción, pues se pretendería considerar a todas rentas de fuente extranjera como gravadas.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094896 (folios 1081 y 1082), la Administración concluyó en igual sentido a lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° 00094878, es decir, que los Dividendos Mercado del Exterior percibidos de Credicorp se encontraban afectos al Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, anotaba que estaban sujetas a dicho impuesto, la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme con las disposiciones de la citada ley, se consideren domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las personas jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora.

Que el inciso b) del artículo 9° de la citada norma, que regulaba las rentas consideradas de fuente peruana, disponía que en general y sin importar el lugar de nacionalidad o domicilio de las partes que intervinieran en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideraban rentas de fuente peruana a las producidas por capitales, bienes o derechos situados o colocados o utilizados económicamente en el país, exceptuándose a las rentas por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

Que el inciso a) del artículo 25° de la referida norma, al establecer las rentas consideradas como de segunda categoría disponía que no constituían renta gravable los dividendos y cualquier forma de distribución de utilidades, indicándose además que los perceptores de dividendos o utilidades de otras empresas, no las computarían para la determinación de su renta imponible.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 05233-4-2003, 05849-5-2005 y 07386-4-2005 ha establecido que el artículo 25° debe entenderse en concordancia con el artículo 9° y, consecuentemente, limitado exclusivamente a las rentas de fuente peruana; que asimismo se ha indicado que de acuerdo a una interpretación histórica, resultaban coherentes las referencias contenidas en los mencionados artículos 9° y 25° de la Ley del Impuesto a la Renta, los cuáles únicamente podían considerarse referidos a los dividendos distribuidos por empresas domiciliadas a favor de personas naturales, y que en el caso de los dividendos distribuidos por empresas no domiciliadas se continuó manteniendo el sistema de atenuación de la doble imposición internacional con la deducción de los Impuestos a la Renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera; que en este sentido se concluyó que se encontraban gravados los dividendos provenientes de fuente extranjera percibidos por personas jurídicas consideradas como domiciliadas en el país.

Que de otro lado, debe tenerse en cuenta que el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que los contribuyentes domiciliados en el país debían de sumar y compensar entre sí los resultados que arrojaran sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumaría a la renta neta de fuente peruana.

Que en este sentido, si bien es cierto, de acuerdo al criterio expuesto previamente por este Tribunal, no correspondía que la recurrente considerase que el importe de S/. 3 582 776,34 por concepto de Dividendos Mercado del Exterior percibidos de Credicorp, se encontraba inafecto al Impuesto a la Renta; también lo es que a efecto de reparar dicha suma como renta de fuente extranjera; la Administración debía previamente verificar si, la suma y compensación de este concepto y de los demás resultados que arrojaran sus fuentes productoras de renta extranjera (de ser el caso), producían una renta neta, y sólo en este último caso, debía considerar una adición a la renta de fuente peruana.

Que sin embargo, la Administración no ha acreditado haber seguido el procedimiento dispuesto en el artículo 51° antes mencionado, de aplicación de las rentas de fuente extranjera; por lo que el presente reparo debe ser dejado sin efecto al no encontrarse arreglado a ley; correspondiendo revocar este extremo de la apelada.

- **Diferimiento de Ingresos**

Que del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007851 (folios 1635, 1643 y 2144), emitida por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de setiembre de 2003, se aprecia que la Administración observó la venta del Departamento N° 801, los estacionamientos 32 y 33 y los depósitos 26 y 27, ubicados en el edificio "El Historiador" de la Avenida Jorge Basadre N° 780, San Isidro, al considerar que la recurrente difirió ingresos por la venta de tales inmuebles, toda vez que su venta se produjo en setiembre y no en diciembre de 2003.

Que de acuerdo con el Punto 10 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094879 (folio 811), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera el comprobante de pago emitido por la venta de los referidos inmuebles a un tercero, conforme con la escritura pública de 25 de setiembre de 2003, dado que según la tercera cláusula del contrato, la entrega de la posesión de dichos inmuebles se haría una vez suscrita la escritura pública.

Que mediante escrito de 26 de julio de 2005 (folios 794 a 799) la recurrente señaló que la minuta de compra venta de tales inmuebles se celebró el 25 de setiembre de 2003, por el monto de US \$



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

160 000,00; sin embargo, precisó que el pago del anotado monto se efectuó el 5 de noviembre de 2003 por los montos de US \$ 128 000,00 y US \$ 32 000,00 (Ingreso N° 183877 y Recibo de Caja N° 001-8266), y que el pago del Impuesto General a las Ventas se incluyó en la declaración jurada de diciembre de 2003, por el monto de S/. 88 650,75 (US \$ 25 546,22 * 3.467 según tipo de cambio del 31 de diciembre de 2003), el cual está incluido dentro del asiento contable 12122 de diciembre de 2003.

Que en el Punto 10 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094879 (folios 771 a 773), la Administración determinó que la transferencia del Departamento N° 801, los estacionamientos 32 y 33 y los depósitos 26 y 27, ubicados en el edificio "El Historiador" de la Avenida Jorge Basadre N° 780, San Isidro, se produjo el 25 de setiembre de 2003, según el contrato de compra venta, por lo que concluyó que los ingresos se devengaron en setiembre de 2003 y no en diciembre de 2003.

Que de acuerdo con lo establecido por el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el artículo 85° de la citada ley, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, cuotas mensuales que se determinarían aplicando según el caso, un coeficiente o un porcentaje sobre los ingresos netos obtenidos en el mes, entendiéndose como tal al total de ingresos gravables de la tercera categoría devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que en este sentido, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengados" para así determinar cuándo o en qué momento, se deben reconocer los ingresos como obtenidos, y al respecto en la Resolución N° 01203-2-2008 de este Tribunal se ha indicado 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, y que este tiene las siguientes características: a) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, b) 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, y c) 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 asimismo en la citada resolución, se indica que es apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado; y al respecto según lo señalado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la NIC N° 1, referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, y de acuerdo con este criterio, los ingresos, costos y 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, agregando que normalmente los procedimientos adoptados para reconocer los ingresos se refieren a que éstos deben ser ganados, y es así que en los lineamientos particulares establecidos por la NIC 18 (Ingresos), se señala que "los ingresos en la venta de productos deben ser reconocidos cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas: La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos; la empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos; el monto de ingresos puede ser medido confiablemente; es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

a la empresa; y los costos incurridos o a ser incurridos, respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente.”

Que agrega que la referida NIC precisa que mayormente la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores.

Que sobre esta base, es necesario establecer el momento en el cual se devengó el ingreso en el caso del reparo materia de análisis.

Que el artículo 1529° del Código Civil establece que por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y éste a pagar su precio en dinero, siendo que conforme a su artículo 949°, la sola obligación de enajenar un inmueble determinado hace al acreedor propietario de él, salvo disposición legal diferente o pacto en contrario.

Que obra en autos (folios 479 a 482), la copia del contrato de compra venta del Departamento N° 801, los estacionamientos 32 y 33 y los depósitos 26 y 27, ubicados en el edificio “El Historiador” de la Avenida Jorge Basadre N° 780, San Isidro, en el que se había establecido la obligación de la vendedora (la recurrente) de transferir la propiedad de los citados bienes, a cambio de la entrega del precio convenido entre las partes, estipulado en su cláusula cuarta.





Que en este orden de ideas, se tiene que para determinar cuándo corresponde considerar devengados los ingresos por la operación de compraventa, debe analizarse en qué momento se ganaron tales ingresos, apreciándose en el caso de autos, que con ocasión de la suscripción del citado contrato se transfirió a la compradora los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los inmuebles, siendo además que contablemente, el importe de los ingresos y los costos eran susceptibles de ser establecidos confiablemente, y era probable el flujo de los beneficios económicos vinculados a la operación.

Que en consecuencia, en la fecha de suscripción del mencionado contrato, esto es, el 25 de setiembre de 2003, se devengó el ingreso proveniente de tal venta, y por lo tanto, correspondía que la recurrente reconociera en setiembre de 2003 dicho ingreso, por lo que el reparo debe ser mantenido, debiéndose confirmar la apelada en este extremo.

- **Reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 y 2003**

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007943 a 012-003-0007945 y, 012-003-0007955, a 012-003-0007963, (folios 1696 a 1702), fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002, por error en la aplicación del coeficiente, desconocimiento del saldo a favor compensable, deducción indebida de dividendos provenientes del exterior y no incluir ganancias por diferencias de cambio; mientras que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0007948 a 012-003-0007954, 012-003-0007964 a 012-003-0007968 (folios 1634 a 1652), fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003, por error en la aplicación del coeficiente, desconocimiento del saldo a favor compensable, siniestros por primas cedidas, diferimiento de ingresos y no incluir ganancias por diferencias de cambio.

Que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta de enero y mayo de 2002, enero y setiembre de 2003, al considerar que la recurrente omitió ingresos en los indicados períodos por concepto de dividendos provenientes del exterior, diferencia en cambio, siniestros por primas cedidas y diferimiento de ingresos, esto es, reparos que según se ha señalado precedentemente, la recurrente se ha desistido (diferencia en cambio y siniestros por primas cedidas) y asimismo la presente instancia ha establecido que deben confirmarse (diferimiento de ingreso).

   15 



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

Que de otro lado, cabe anotar que la modificación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta de los periodos enero a diciembre de 2002 y el desconocimiento del saldo a favor del Impuesto a la Renta de 2001, se efectuaron como resultado de los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005463 y 012-003-0005464.

Que asimismo, la modificación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta de los periodos enero a diciembre de 2003 y el desconocimiento del saldo a favor del 2002, se efectuaron como resultado de los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2001 a 2002 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005464 y 012-003-0007946.

Que la recurrente interpuso reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005463 y 012-003-0005464, la que fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008284 de 29 de mayo de 2009, contra la que formuló recurso de apelación y se encuentra en trámite ante esta instancia mediante Expediente N° 11124-2009.

Que el reparo por concepto de "Gastos técnicos diversos", reparados como gastos de representación contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, ha sido revocado, conforme con los argumentos expuestos por la presente resolución; asimismo, el referido valor fue declarado nulo en el extremo referido al reparo por pérdidas extraordinarias.

Que en tal sentido al haberse formulado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 a 2003 resulta arreglada a ley que la Administración haya modificado el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de autos, sin embargo, toda vez que el recálculo del coeficiente aplicado a los pagos a cuenta de 2002 y 2003, así como del saldo a favor, se encuentran directamente relacionados con lo que se resuelva en el Expediente N° 11124-2009 así como con lo resuelto por la presente resolución; corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en la resolución que se emita con ocasión de la citada apelación pendiente de resolución y conforme con ello modifique el coeficiente aplicable y el saldo a favor compensable.

Que a efecto de dar cumplimiento a lo dispuesto en este extremo, es importante acotar que la Administración ha tomado en cuenta indebidamente el reparo practicado por concepto de dividendos provenientes del exterior, a efecto de cuantificar las omisiones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, toda vez que estos no califican dentro del concepto de ingresos netos, en los términos del artículo 85° de la ley que regulaba el citado tributo; al no ser considerados como ingresos gravables de la tercera categoría; y siendo además que en su condición de renta de fuente extranjera debían en todo caso, adicionarse a la renta de fuente peruana recién al cierre del ejercicio gravable.

- **Multas**

Que las Resoluciones de Multa N°012-002-0007785 a 012-002-0007791, 012-002-0007795 a 012-002-0007799 y 012-002-0007801 (folios 2250, 2254, 2256, 2258, 2260, 2266, 2268, 2270, 2272, 2274, 2276, 2278, 2280 y 2281), fueron emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y de declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario; respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

Que atendiendo a que las Resoluciones de Multa N°012-002-0007785 a 012-002-0007791, 012-002-0007795 a 012-002-0007799 y 012-002-0007801 han sido giradas sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2002 y 2003, a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y mayo de 2002 y enero y setiembre de 2003, e Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, marzo, mayo y diciembre de 2002 y enero y marzo de 2003, (y siendo que respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0007785, 012-002-0007786, 012-002-0007791, 012-002-0007796, 012-002-0007797 y 012-002-0007801 se realizó un desistimiento parcial) y que éstos han sido en algunos casos, confirmados, revocados o declarado nulo; corresponde que los citados valores sean reliquidados como consecuencia de ello.

Que a dicho efecto, la Administración debe considerar el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04084-2-2003, 00812-1-2006 y 01659-2-2006, según el cual, durante la vigencia de la Tabla aprobada por la Ley N° 27335, el "tributo resultante" se entenderá como "tributo a pagar", estableciéndose éste luego de aplicarse los saldos a favor de períodos anteriores así como las compensaciones y pagos a cuenta, por lo que para efecto de determinarse el monto de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, el tributo omitido será la diferencia entre el tributo resultante declarado y aquél rectificado u obtenido por fiscalización contenido en resolución de determinación, luego de aplicar los saldos a favor de períodos anteriores, las compensaciones y los pagos a cuenta; y asimismo que, para efecto de calcular la sanción correspondiente a la infracción prevista en el numeral 2 del citado artículo 178°, debe tomarse en cuenta lo establecido por la Nota 8 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aprobada por Ley N° 27335, que establecía que si el saldo, crédito a favor u otro concepto similar, cuyo monto servía de base para calcular la citada sanción, era arrastrado a ejercicios posteriores consignándose en las subsiguientes declaraciones, no se aplicaría sanción en función a estas últimas, así como lo establecido por las Resoluciones N° 00544-1-2002, 01801-5-2003, 03137-5-2003, 08465-3-2007, 09334-3-2007 y 12698-4-2008, en el sentido que para establecer el monto de la sanción correspondiente a la infracción prevista en el aludido numeral 2, debía excluirse el saldo del período anterior aumentado indebidamente.

Que lo argumentado por la recurrente en cuanto a que desconoce la razón por la cual algunos de los reparos se mantienen impagos al no haberse motivado la imputación realizada por la Administración carece de sustento, toda vez que los pagos efectuados por el contribuyente no cancelan los reparos acotados sino la deuda tributaria, esto es, que la imputación de pagos se realiza respecto del tributo o multa y el período por el cual se practica el mismo.

Que finalmente, en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente, no corresponde que sea dilucidado en esta instancia, dejándose a salvo su derecho a solicitar dicha devolución en el procedimiento no contencioso tributario respectivo, de conformidad con los artículos 162° y 163° del Código Tributario, de considerarlo pertinente.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 9 de marzo de 2012, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0112-2012-EF/TF, que obra en autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shiota, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 150140008292 de 29 de mayo de 2009, en el extremo referido al reparo por "Pérdida extraordinaria en la venta de activo fijo", así como la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946, en lo que corresponde a dicho reparo.

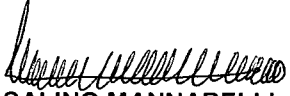


Tribunal Fiscal

N° 04243-3-2012

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 150140008292 de 29 de mayo de 2009, en los extremos referidos al reparo por "Gastos Técnicos Diversos", "Dividendos de mercado del exterior" y las Resoluciones de Multa N°012-002-0007785 a 012-002-0007791, 012-002-0007795 a 012-002-0007799 y 012-002-0007801, **CONFIRMAR** la misma en lo demás que contiene y **DISPONER** que la Administración proceda de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
DPSH/SG/SM/gfo.