

Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

EXPEDIENTE N° : 13149-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Ucayali
FECHA : Lima, 14 de octubre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución de Oficina Zonal N° _____, emitida el 15 de agosto de 2019 por la Oficina Zonal Ucayali de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por servicios de alquiler, reembolsos de gastos, gastos no sustentados, valor de mercado, depreciación de activo fijo y gastos por asesoría legal, además detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que por su parte la recurrente deduce la nulidad de los valores impugnados, dado que mediante el Requerimiento N° _____, la Administración solicitó información adicional a la requerida anteriormente, a pesar de haber vencido el plazo de 1 año de la fiscalización, precisando que la emisión de dicho requerimiento recorta su derecho de defensa pues se le exigía probar a pesar de encontrarse fuera del límite temporal para ejecutar la fiscalización, por lo que todos los actos posteriores son nulos.

Que agrega, que la Administración no le comunicó las causales y periodos de suspensión del plazo de fiscalización, así como tampoco el saldo del plazo de dicho procedimiento, un mes antes de cumplirse, tal como lo establece el primer párrafo del artículo 14° del Reglamento de Fiscalización, por lo que solicita se declare la nulidad del procedimiento de fiscalización.

Que añade que la Administración, por los reparos acotados, no realizó un análisis en conjunto de los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización, por lo que no realizó una motivación clara de los argumentos que motivan sus conclusiones, habiéndose limitado a describir la documentación presentada, y que en la etapa de reclamación el órgano resolutor tampoco meritó los fundamentos y elementos de prueba proporcionados en la fiscalización. Precisa, que la Administración no desarrolló argumentos por los que resta valor probatorio a los fundamentos y elementos de prueba que presentó, los cuales, analizados de manera conjunta, resultaron suficientes y razonables a efectos de acreditar la realización de las operaciones observadas; en tal sentido, la Administración no ha motivado sus conclusiones pues no desarrolló los fundamentos que sustentaron sus reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por lo que solicita que se declare la nulidad del Resultado del Requerimiento N° _____.

Que respecto al reparo por gastos por reembolso de servicios de alquiler de equipos de comunicación, señala que presentó abundante documentación conformada por el contrato de prestación de servicios que suscribió con la empresa Servicios Informáticos _____, por la cual se obligó a pagar la retribución por los servicios, así como los gastos incurridos en su prestación, los mismos que fueron prestados por terceros contratados por dicha empresa, precisando que por cada factura emitida se tenía una liquidación total, además de un documento pormenorizado de la distribución del gasto denominado "Facturación Soles – diciembre 2014"; así también presentó reportes de asientos contables y la relación



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

de comprobantes de pago que conformaban la cuenta de gastos correspondiente, los cuales no han sido evaluados por la Administración.

Que anota que la Administración señala que no observaba que la distribución se hubiera realizado por el uso de los servicios sujetos a reembolso, procediendo al reparo del gasto de acuerdo al literal d) del artículo 44° y el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en ese sentido, advertía que la base legal era contraria al concepto reparado, dado que la SUNAT concluyó señalando que no acreditaba que los servicios observados hubieran sido realizados a su empresa, sin embargo, considera como base legal el aludido inciso d) del artículo 44°, referido a la no deducción de gastos realizados por concepto de donaciones y cualquier otro acto de liberalidad, cuando en la práctica la Administración cuestionó la realización del gasto; por tanto, solicita se declare la nulidad del acto administrativo que contiene el reparo por gastos de reembolso.

Que por el reparo por el valor de mercado indica que precisó que fija los precios de sus productos y que eran los mismos para todos sus clientes, lo cual se evidenciaba en sus catálogos y en la lista de precios expuesta a sus clientes y que fueron proporcionados al auditor fiscal, no habiendo acreditado la Administración el valor de mercado, sino por el contrario aplicó un procedimiento de presunción no establecido en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto, el reparo no se encuentra arreglado a ley.

Que añade que su área comercial puede variar los precios de los productos a fin de incrementar las ventas de las existencias, pues en los casos de productos descontinuados optaba por bajar el precio y no perder todo el costo de la mercadería; y que en otros casos realizaba venta de promociones mediante combos a fin de incrementar sus ventas, por tanto, en su negocio no se podía vender el mismo producto a un mismo precio todo el año; precisando que los precios de sus productos eran publicados tanto en su tienda como en los catálogos que entregaba a sus clientes.

Que agrega, que la base legal del reparo formulado en el valor impugnado fue el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, fue modificada en la etapa de reclamación consignando como base legal del reparo el artículo 31° de la citada norma, norma que no correspondía aplicar en su caso, pues la SUNAT no probó que los bienes observados correspondan a retiros realizados por los propietarios de su empresa, por lo que alega la nulidad del reparo.

Que, por el reparo por gastos de derecho de uso de marca y nombre comercial, menciona que el fundamento que utiliza la Administración para desconocer el gasto es que no se habría demostrado que el contrato que sustenta dicho gasto no cobró vigencia con la inscripción en los registros de INDECOPI de la marca y nombre comercial, esto es, un argumento ajeno a la realidad de los hechos pues el derecho de uso se realiza con la sola constatación de la vigencia de tales derechos. Añade que si bien en el contrato que suscribió se autorizó el inicio de su inscripción ante la Oficina de Signos Distintivos, tal acuerdo sólo genera efectos entre las partes, siendo que su cumplimiento o no, no puede generar efectos tributarios, más aún cuando del análisis del artículo 63° del Decreto Legislativo N° 1075, se establece el carácter facultativo y no constitutivo de la inscripción de la licencia de uso de marca.

Que afirma que la Administración desconoce el procedimiento de inscripción de marca y nombre comercial y evita valorar las pruebas presentadas, siendo que los registros de marcas son otorgados por INDECOPI por el plazo de 10 años, siendo que los titulares de las marcas tienen la posibilidad de renovar su marcas registradas, en ese sentido, en el ejercicio 2015 todas sus marcas que fueron licenciadas se encontraban vigentes y registradas a favor de _____ por tanto, solicita que se deje sin efecto el reparo efectuado.

Que por el reparo a la depreciación de activo fijo, anota que aplicó a los activos observados una tasa de depreciación que corresponde a los bienes removibles, desmontables y reinstalables, cuya vida útil no se equiparaba a la del bien en el que se encuentran instalados de manera provisional; precisa que los bienes observados fueron diseñados de tal manera que no forman parte integrante y permanente de los predios, sino que se colocan de manera temporal, para que acondicione sus locales comerciales que arrienda para el desarrollo de sus actividades comerciales en condiciones normales.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que indica que no es posible considerar que un bien califica como edificación por el solo hecho de su acoplamiento en una edificación, siendo que la única función de los bienes que adquirió fue permitir el normal uso y funcionamiento de una edificación y no así integrarse de manera permanente en la edificación, lo cual ocurre de forma natural cuando realizaba una actividad de construcción, por lo que no comprendía la razón por la cual los bienes que adquirió debían de depreciarse bajo una tasa que sólo resulta aplicable a las edificaciones y construcciones, y que dada la naturaleza de los bienes adquiridos aplicó una tasa del 10%.

Que precisa que aun en el supuesto que los activos materia de observación formen parte del costo computable de la edificación, ello no obsta para que cada uno de los componentes se deprecie conforme a su vida útil, dado que un elemento sustancial para determinar la tasa aplicable para la depreciación de un bien, viene a ser la vida útil, ello con independencia que forme parte o no del costo de un denominado bien principal (edificación).

Que menciona que coincidía en el hecho que en la medida que los bienes adheridos a las edificaciones tengan las características de fijeza y permanencia, es decir que no puedan ser separados de la edificación sin causar su deterioro debían de seguir la suerte de la edificación, por lo que aquellos que podían ser separados de la edificación sin afectarla, no tendrían porque ser catalogados como edificación o parte de ella para efectos de la depreciación. Así pues, las instalaciones eléctricas, los sistemas de protección contra incendios, los sistemas de climatización, escaleras eléctricas, instalaciones sanitarias y otros, los cuales tiene un vida útil inferior que la edificación, por lo que no estarían destinados a permanecer fijos en la edificación y pueden ser retirados sin perjudicar la edificación, incluso suelen caer en obsolescencia o desuso en cortos periodos de tiempo, por lo que era práctica usual de su empresa darles de baja incluso antes que culminara su vida útil promedio.

Que afirma que la Administración no se encuentra en posibilidades de afirmar si los activos reparados tienen o no la naturaleza de ser "fijos y permanentes", pues no efectuó una verificación in situ de su local comercial, lugar donde se encontraban sus activos.

Que, en el presente caso, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta N° y Requerimiento N° (folios 3415, 3416 y 3428), respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, por reembolso por servicios de alquiler de equipos de comunicaciones, servicio de certificado digital y arrendamiento de computadoras y laptops, reembolso, gastos de marca y nombre comercial, gastos no sustentados, valor de mercado, depreciación de activo fijo y gastos de asesoría legal, adicionalmente detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que originó la emisión de los valores impugnados (folios 3499 a 3512).

Que, de acuerdo con lo expuesto, constituye materia de controversia establecer la procedencia de los reparos y sanciones antes mencionadas, no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto a la nulidad de las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de fiscalización, deducida por la recurrente.

Procedimiento de Fiscalización

Que de conformidad con el artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, y el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 62°-A del anotado código, el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de 1 año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por aquella, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización, agrega que de presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que esta se complete.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que el numeral 4 del aludido artículo 62°-A, establece que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere dicho artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento, por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que aquella puede realizar o recibir de terceros o de la información que pueda elaborar.

Que el numeral 5 del mismo artículo 62°-A, preceptúa que el vencimiento del plazo establecido en dicho artículo tiene como efecto que la Administración no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo previsto en el indicado artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que por otra parte, el artículo 75° del Código Tributario, prevé que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso y, que previamente a la emisión de las mencionadas resoluciones, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputaban, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justificara, asimismo, en estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso y que la documentación que se presente luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que el artículo 76° del mismo código, señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, de acuerdo con el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 1° del anotado reglamento señala que el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento. De notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que el artículo 3° del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, prescribe que la SUNAT a través de las cartas comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros: a) Que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento y tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar; b) La ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Aduaneras de Mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar, d) El reemplazo del agente fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes; y, f) Cualquier otra información que deba notificarse al sujeto fiscalizado durante el procedimiento de fiscalización, siempre que no deba estar contenida en los demás documentos que son regulados en los artículos 4°, 5° y 6°.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que el artículo 4° del aludido reglamento, precisa que mediante el requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios.

Que el segundo párrafo del citado artículo, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, señala que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2°, deberá indicar el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado deberá cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 6° del aludido reglamento, precisa que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento.

Que según el artículo 8° de aludido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, el requerimiento es cerrado cuando el agente fiscalizador elabora el resultado del mismo, y de acuerdo con el inciso a) del citado artículo, tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación. De haber una prórroga el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada. Si el sujeto fiscalizado no exhibe y/o no presenta la totalidad de lo requerido, se podrá reiterar la exhibición y/o presentación mediante nuevo requerimiento.

Que por su parte, el inciso b) del mencionado artículo del citado reglamento, señala que en los demás requerimientos, se procederá al cierre, vencido el plazo consignado en el requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga; y culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento y que de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que el artículo 9°, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, señala que la comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, prevista en el artículo 75° del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento. Dicho requerimiento será cerrado una vez culminada la evaluación de los descargos que hubiera presentado el sujeto fiscalizado en el plazo señalado para su presentación o una vez vencido dicho plazo, cuando no presente documentación alguna.

Que, por su parte, el inciso e) del artículo 13° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, dispone que, tratándose de la prórroga solicitada por el sujeto fiscalizado, se suspenderá el plazo por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT.

Que conforme con el artículo 14° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, la SUNAT notificará al sujeto fiscalizado, mediante carta, todas las causales y los períodos de suspensión así como el saldo de los plazos de fiscalización, un mes antes de cumplirse el plazo de 6 meses, un 1 año o 2 años a que se refieren los artículos 61° y 62-A del Código Tributario, salvo cuando la suspensión haya sido motivada exclusivamente por el sujeto fiscalizado en función a las causales a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 13°.

Que, este Tribunal en la Resolución N° 00556-8-2019, entre otras, ha establecido que conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 62°-A del Código Tributario, el vencimiento del plazo establecido por dicho artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo.

Que, asimismo, mediante Resolución N° 06741-4-2020, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2020, este Tribunal ha establecido como criterio recurrente el siguiente: *"la notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida"*.



Tribunal Fiscal

N° 09412-2-2024

Que conforme con lo expuesto anteriormente, la Administración, con Carta N° y Requerimiento N° inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, en el que además se emitieron los Requerimientos N° (folio 3448).

Que mediante Requerimiento N° (folios 3415 y 3416), la Administración solicitó a la recurrente la presentación y/o exhibición de diversa documentación contable y tributaria, la cual debía ser presentada el 21 de julio de 2017 en su domicilio fiscal, siendo que en sus resultados (folios 3410 y 3411), la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió la totalidad de la información solicitada, por lo que en dicha fecha empezó a computarse el plazo de fiscalización a que se refiere el numeral 1 del artículo 62°-A del Código Tributario, y de no mediar causales de suspensión culminaría el 21 de julio de 2018.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° , emitido y notificado el 4 de diciembre de 2018 (folios 3304 a 3306), la Administración, en atención a lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, adjuntando la documentación y/o información que sustente fehacientemente sus descargos respectivos, dejándose constancia en sus resultados (folios 3295 a 3301), que la recurrente presentó sus descargos a las referidas observaciones.

Que en tal sentido, contrariamente a lo indicado por la recurrente, no se advierte que la Administración a través del Requerimiento N° le hubiera requerido mayor información a la que anteriormente le había solicitado, pues dicho requerimiento fue emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, poniendo en conocimiento de la recurrente las observaciones realizadas durante el procedimiento de fiscalización, a fin que presentara sus descargos con la documentación sustentatoria, por tanto, el referido requerimiento fue emitido de acuerdo a ley, no apreciándose ninguna vulneración al procedimiento de fiscalización, por ende no corresponde amparar la nulidad invocada por la recurrente.

Que respecto a que la Administración no cumplió con lo establecido en el artículo 14° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, pues la SUNAT debió notificarle las causales de suspensión y el saldo del plazo antes de cumplirse el plazo de 6 meses, cabe señalar que conforme con la referida norma, la Administración no se encuentra obligada a comunicar las causales y los plazos de suspensión cuando la suspensión haya sido motivada exclusivamente por el sujeto fiscalizado en función a, entre otro, la causal a que se refiere el inciso e) del artículo 13°, esto es, por prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la Administración, como ocurrió en el caso de autos, en el que la Administración a través de las Cartas N°

..... (folios 3337, 3342, 3359, 3364), concedió en parte las prórrogas solicitadas por la recurrente para atender lo solicitado en los Requerimientos N° por lo que lo señalado al respecto carece de sustento.

Que asimismo, conforme se advierte de los Resultados de los Requerimientos N° y N° (folios 3295 a 3301 y 3307 a 3326), la Administración dejó constancia de los descargos y documentación que presentó la recurrente a fin de sustentar las observaciones realizadas a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, respecto a los gastos por reembolso de servicios de alquiler de equipos de comunicaciones, servicio de certificado digital y arrendamiento de computadoras y laptops; reembolso y gastos de marca y nombre comercial; gastos no sustentados; valor de mercado; depreciación de activo fijo y gastos de asesoría legal, siendo que luego de su evaluación concluyó que aquella documentación no sustentó las observaciones realizadas.

Que, en consecuencia, contrariamente a lo señalado por la recurrente, de lo actuado se tiene que la Administración efectuó una valoración conjunta de todos los documentos probatorios presentados por aquella, dejándose constancia en el procedimiento de fiscalización de la documentación recibida y el análisis efectuado, sustentando los motivos por los que esta no desvirtuó las observaciones efectuadas.

Que, adicionalmente, debe indicarse que revisada la apelada se advierte que consigna los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de sustento, habiendo decidido sobre todas las cuestiones planteadas y cuantas suscitaba el expediente, pronunciándose por la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización a fin de desvirtuar las observaciones acotadas, por lo que, contrariamente a lo argumentado por aquella, la apelada se encuentra debidamente motivada,



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

siendo cuestión distinta que la Administración tenga una posición diferente a la de esta, lo cual no constituye causal que acarree la nulidad.

Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2015

Reembolso por servicios de alquiler de equipos de comunicaciones, servicio de certificado digital y arrendamiento de computadoras y laptops

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que conforme con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y N° 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de estas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparadas por no cumplir el principio de causalidad.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y N° 07111-8-2014, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios y en la Resolución N° 04831-9-2012, ha señalado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y puedan causar certeza.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 06072-5-2003, corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, ha señalado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y puedan causar certeza.

Que, por otro lado, el inciso a) del artículo 57° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 29306, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo que dicha norma también es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que el citado artículo en su último párrafo indica que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que, según la norma citada, para efectos de la deducibilidad de los gastos se considerarán en el ejercicio comercial en el que se devenguen, por lo que corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado", ya que ello permitirá determinar el período en el que deben imputarse los gastos.

Que, mediante la Resolución N° 03557-2-2004, este Tribunal ha señalado que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que, asimismo, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02812-2-2006, entre otras, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que, por otro lado, en la Resolución Nº 06385-5-2003, este Tribunal ha interpretado que para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.

Que, en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que mediante el punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº _____ (folio 3353), la Administración comunicó a la recurrente que procedió a observar los comprobantes emitidos por _____, por concepto de reembolsos, detallados en el Anexo Nº 6 (incluido en el CD de folio 3347), debido a que no describen algún tipo de servicio, y que los reembolsos bajo su definición no estarían constituidas como gastos ya que el Diccionario de la Lengua Española define la acción de reembolsar como "Volver una cantidad a poder de quien le había desembolsado", por tanto, le solicitó que proporcionara información y documentación fehaciente que permitiera sustentar su realización y su utilidad en la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, de acuerdo al artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en respuesta a lo solicitado, mediante escrito presentado el 31 de julio de 2018 (folios 2217 y 2218), la recurrente señaló que los comprobantes de pago observados fueron emitidos por gastos que le corresponden pero que fueron asumidos inicialmente por Servicios Informáticos _____ en mérito al contrato suscrito con dicha empresa en el que se pactó que esta sería la encargada de contactar al proveedor especializado a fin de que se le pueda brindar el servicio requerido; resaltó que las facturas se emitieron bajo la figura de reembolso de gastos, pues Servicios Informáticos _____ le solicitó reembolso el pago que asumió por servicios que fueron prestados a su favor.

Que precisó que los gastos que conforman los reembolsos efectuados a favor de Servicios Informáticos _____ corresponden a servicios mensuales PRVL – Comunicaciones y Enlace de Datos prestados por _____ servicios de apoyo técnico en computación e informática (interfaz), plataforma tecnológica y de negocios para usuarios finales prestados por _____ de forma mensual; servicios de alquiler de PCs y laptops prestados por Sonda del _____ y servicios de certificado digital prestados por la Cámara de Comercio de Lima.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº _____ (folios 3318 a 3323), la Administración señaló que la recurrente proporcionó facturas emitidas por concepto de "Reemb.Serv.Mensual RPVL-Comunic. y Enlace datos" por el importe de S/ 41 984,53, asimismo, por cada comprobante presentó un documento que detallaba la liquidación total; también presentó otro documento denominado "Facturación Soles – Diciembre de 2014", así como sus asientos contables, sin embargo, no observaba documentación que revelara que se hubieran realizado gastos a favor de la recurrente los cuales debían ser reembolsados, por lo que procedió a observar tales gastos.

Que agregó que la recurrente proporcionó facturas emitidas por reembolso de arrendamiento de "PCs y Laptop", sin embargo, en la documentación que respaldaba las Facturas 003 Nº _____ (registrada por S/ 3 360,21), 003 Nº _____ (registrada por S/ 3 462,00), 003 Nº _____ (registrada por S/ 3 439,63) se indicaba que el importe acumulado era a octubre, noviembre y diciembre de 2014, por lo que de acuerdo al artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta no correspondía aceptar como gasto en el ejercicio 2015, por tanto procedió a observar el gasto por la suma de S/ 10 261,85.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que, asimismo, indicó que la recurrente presentó la Factura 003 N° (registrada por S/ 386,23), emitida por reembolso de servicio de apoyo técnico en computación e informática y de negocios, sin embargo, se indicaba que correspondía al mes de diciembre de 2014, por lo que de acuerdo al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía aceptar como gasto en el ejercicio 2015, por tanto, procedió a observar el gasto por la suma de S/ 386,23.

Que añadió que la recurrente proporcionó la Factura 008 N° , emitida por reembolso de servicio de apoyo técnico en computación e informática y de negocios para usuarios finales, que solo precisaba "servicio de certificación digital" emitido a favor de por lo que no se podía acreditar que dicho servicio hubiese sido utilizado por la recurrente, por tanto, procedió a observar el gasto por el importe de S/ 758,03.

Que en atención del artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3304), solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N°

Que en respuesta, con escrito de 12 de diciembre de 2018 (folio 2249), la recurrente señaló que procedía a adjuntar documentación por cada uno de los conceptos que conformaban los reembolsos efectuados en el ejercicio 2015, los cuales se encuentran sustentados tanto en los comprobantes de pago como en la relación pormenorizada de cada erogación y su correspondiente distribución, que correspondían a los servicios informáticos prestados por la empresa Servicios Informáticos empresa del Grupo

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3300 y 3301), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su evaluación señaló que, en cuanto al reembolso de gastos por servicios de alquiler de equipos de comunicaciones, de la documentación proporcionada no podía observar que los servicios facturados a Servicios Informáticos por parte de y (Claro Empresas), hubiesen sido realizados a favor de la recurrente, más aún si la facturación que presentó como sustento tenía un valor superior al valor que le fue facturado a esta última; además, advirtió que el monto de las facturas emitidas por los terceros se distribuyen entre varios ítems, correspondiendo a la recurrente parte de dicha distribución; por tanto, no observaba que la distribución se hubiese realizado por el uso de los servicios sujetos a reembolso; agregó que no presentó documentación en la que conste la aprobación de los servicios, por lo que no se lograba evidenciar la necesidad del gasto, en consecuencia, mantuvo la observación por el importe de S/ 41 984,53.

Que, en cuanto al reembolso por servicio de certificado digital, indicó que la recurrente proporcionó copia de la Factura 008 N° emitida por a favor de Servicios Informáticos en cuya descripción se precisa únicamente "servicio de certificación digital", la que estaría vinculada a la Factura 003 N° emitida a favor de la recurrente por concepto de desembolso; sin embargo, señaló que tal documentación no acredita que dicho servicio haya sido utilizado por la contribuyente, por lo que mantuvo la observación por el importe de S/ 758,03.

Que, con relación al reembolso por arrendamiento de PCs y laptops, puntualizó que de los documentos de sustento proporcionados por la recurrente se advierte que el gasto sujeto a reembolso fue ejecutado en el ejercicio anterior; precisó que las Facturas 003 N° detallan el importe que le corresponde a la contribuyente, pero señalan que estos son acumulados a octubre, noviembre y diciembre de 2014, por lo que mantuvo la observación por la suma de S/ 10 648,08.

- Gastos de reembolso por concepto de "Reemb.Serv.Mensual RPVL-Comunic. y Enlace datos"

Que la recurrente, por los gastos de reembolso por concepto de "Reemb.Serv.Mensual RPVL-Comunic. y Enlace datos", presentó el contrato de prestación de servicios (folios 1860 a 1867), suscrito entre ella y a través del cual esta empresa se obligó a prestar los servicios de soporte técnico y procesamiento de datos a cambio de una retribución económica de parte de la recurrente, quién además se obligó al pago de los gastos incurridos en su prestación.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que, en ese sentido, la recurrente sostiene que los gastos observados correspondían al reembolso de los gastos que efectuó _____ por cuenta de la recurrente, en atención al mencionado contrato, por lo que corresponde verificar si aquella presentó documentación que permita verificar dicha circunstancia a efectos de validar la deducción de tales gastos en el ejercicio fiscalizado.

Que, al respecto, la recurrente presentó las facturas emitidas por _____ (folios 1460 a 1856) las cuales describen como operaciones de servicios objeto de reembolso de gastos, las siguientes glosas "Reemb. Serv. Mensual RPVL- Comunic. y Enlace Datos", "Reemb. de Alquiler Eq. de comunicaciones – Telmex", "Reemb. Enlace Internacional Mesa de Ayuda"; siendo que de dicha descripción no es posible determinar la naturaleza de las operaciones por las que se habrían emitido, y como tal poder establecer la vinculación con sus actividades comerciales, por tanto, las citadas facturas no permiten sustentar las operaciones por las cuales la citada empresa le solicitó el reembolso de gastos.

Que si bien la recurrente sostiene que las operaciones por las que le solicitó el reembolso de gastos correspondían a los servicios que le fueron prestados por Telefónica del _____ (Claro Empresas), no se advierte que hubiera presentado elementos probatorios que permitan verificar sus afirmaciones, por cuanto con ocasión del Requerimiento N° _____ únicamente presentó voucher contables que detallan la provisión del gasto consignado en las facturas emitidas por los reembolsos de gastos observados, así como un documento interno denominado "Facturación", que describen las facturas emitidas por _____ y _____ (folios 1461 a 1855), sin que ellos puedan acreditar que la recurrente, en efecto, utilizó los aludidos servicios y, por tanto, que contribuyeron con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que, asimismo, la recurrente en atención al Requerimiento N° _____, adjuntó un CD (folio 2226), que contiene los comprobantes de pago emitidos por _____ a favor de la empresa Servicios Informáticos _____, así como unos cuadros que detallan la distribución de tales gastos, correspondiendo una parte a la recurrente; sin embargo, esta documentación tampoco permite acreditar que los servicios que prestaron _____ y _____, fueron efectivamente utilizados por la recurrente, por tanto, no sustentan los gastos observados.

Que, en consecuencia, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios que acreditaran que las operaciones objeto de reembolso de gastos fueron destinados a sus actividades generadoras de renta o al mantenimiento de su fuente productora, el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, entre otras.

Que en cuanto a lo indicado respecto a que el literal d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta¹, utilizado para sustentar el reparo materia de análisis, era contrario al concepto reparado, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo antes expuesto, el reparo materia de análisis se sustenta en el hecho que la recurrente no acreditó que las operaciones por las cuales le solicitaron el reembolso de gastos fueron llevadas a cabo a su favor, y por tanto, poder verificar si se encontraban vinculados a sus actividades generadoras de renta, el que ha sido mantenido en esta instancia, por lo que resulta irrelevante emitir pronunciamiento respecto a si el gasto además constituye o no una liberalidad de conformidad con lo dispuesto por la aludida norma.

¹ La citada norma establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del Artículo 37 de la Ley.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

- *Gastos de reembolso por servicio de certificado digital*

Que la recurrente, a fin de sustentar los gastos por concepto de reembolso por servicio de certificado digital, presentó copia de la Factura 003 N° (folio 1254), emitida a su favor por Servicios, en cuya descripción detalla "Reemb. Servicio de certificado digital (Cámara de Comercio de Lima F/89861)" y copia de la Factura 008 N° (folio 1253), emitida por la Cámara de Comercio de Lima a favor de la empresa, por servicio de certificado digital; sin embargo, tal documentación no evidencia, en modo alguno, que el servicio descrito haya sido efectivamente usado por la contribuyente y, por tanto, se haya destinado a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que las impresiones de mensajes enviados por correo electrónico, en los que se aprecia como remitente a y como destinatario a sobre gestiones para el pago de certificados digitales para Saga Iquitos y Saga Oriente (folios 1251 y 1252), no dan certeza del contenido de tales comunicaciones y, en todo caso, no acreditan que la recurrente hubiese utilizado los servicios de certificado digital a los que hace referencia la factura observada y, por tanto, que hubiesen contribuido a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de renta, por cuanto se trata únicamente de coordinaciones sobre la adquisición de certificados digitales a la Cámara de Comercio de Lima que habrían sido realizadas por personas respecto de quienes no se tiene certeza del vínculo que tendrían con la recurrente, máxime si la sola indicación de que tales certificados digitales beneficiarían a la recurrente no resulta suficiente para acreditar la causalidad del gasto observado.

Que, en consecuencia, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios que acreditaran que los servicios de certificado digital objeto de reembolso de gastos fueron destinados a sus actividades generadoras de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora de renta, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

- *Gastos de reembolso por arrendamiento de "PCs y Laptop" y reembolso por servicio de apoyo técnico en computación e informática y de negocios*

Que en autos se advierte que la Administración reparó los gastos sustentados con las Facturas 003 N° (folios 1314, 1443, 1447 y 1452), emitidas por Servicios, por concepto de reembolso de gastos por arrendamiento de "PCs y Laptop" y reembolso por servicios de apoyo técnico en computación e informática y de negocios, por considerar que las operaciones que originaron los gastos correspondían al ejercicio 2014 y no al ejercicio 2015; reparo respecto del cual la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo, por lo que dado que de su revisión se advierte que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

Reembolsos y gastos de marca y nombre comercial

Que, conforme se indicó precedentemente, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviere expresamente prohibida por ley.

Que agrega dicho artículo que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que el inciso p) del artículo 37° de la referida ley indica que son deducibles las regalías.

Que el primer párrafo del artículo 27° de la citada ley, señala que cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Que, por otra parte, según el artículo 134° de la Decisión N° 486, constituirá marca cualquier signo apto para distinguir productos o servicios en el mercado, y que podrían registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica.

Que el artículo 162° de la citada decisión señala que el titular de una marca registrada o en trámite de registro podrá dar licencia a uno o más terceros para la explotación de la marca respectiva. Deberá registrarse ante la oficina nacional competente toda licencia de uso de la marca. La falta de registro ocasionará que la licencia no surta efectos frente a terceros. A efectos del registro, la licencia deberá constar por escrito.

Que el artículo 190° de la aludida decisión establece que se entenderá por nombre comercial cualquier signo que identifique a una actividad económica, a una empresa, o a un establecimiento mercantil. Una empresa o establecimiento podrá tener más de un nombre comercial. Puede constituir nombre comercial de una empresa o establecimiento, entre otros, su denominación social, razón social u otra designación inscrita en un registro de personas o sociedades mercantiles. Los nombres comerciales son independientes de las denominaciones o razones sociales de las personas jurídicas, pudiendo ambas coexistir.

Que el artículo 191° de la mencionada decisión prescribe que el derecho exclusivo sobre un nombre comercial se adquiere por su primer uso en el comercio y termina cuando cesa el uso del nombre o cesan las actividades de la empresa o del establecimiento que lo usa.

Que el segundo párrafo del artículo 199° de la citada decisión dispone que el nombre comercial podrá ser objeto de licencia. Cuando lo prevean las normas nacionales, dicha licencia podrá ser registrada ante la oficina nacional competente.

Que de conformidad con los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 1075^{2y3}, que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión N° 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, el objeto de la norma es regular aspectos complementarios en la mencionada decisión, de conformidad con la Constitución Política del Perú y los acuerdos y tratados internacionales suscritos sobre la materia. Asimismo, se preceptúa que podrán acceder a los beneficios de dicho decreto legislativo, todas las personas naturales y jurídicas u otras entidades de derecho público o privado, estatal o no estatal, con o sin fines de lucro, estén domiciliadas en el país o en el extranjero, y que el aludido decreto legislativo se aplica a todos los sectores de la actividad económica.

Que el artículo 7° del citado decreto legislativo dispone que las transferencias, licencias, modificaciones y otros actos que afecten derechos de propiedad industrial podrán inscribirse en los registros de la Propiedad Industrial, tales actos y contratos surtirán efectos frente a terceros a partir de su inscripción. En el caso de las licencias que afecten registros sobre signos distintivos, ni su validez ni sus efectos frente a terceros, estará supeditada a su inscripción.

Que el artículo 63° del mencionado decreto legislativo prescribe que el titular de una marca registrada, o en trámite de registro, podrá dar licencia a uno o más terceros para la explotación de la marca respectiva. La licencia de uso podrá registrarse ante la autoridad competente. A efectos del registro, la licencia deberá constar por escrito y cualquier persona interesada podrá solicitar el registro de una licencia. No procede presentar oposición contra las solicitudes de inscripción de contratos de licencia de una marca; sin perjuicio de las acciones legales que pudieran corresponder.

Que el artículo 87° del referido decreto legislativo, comprendido en el Título IX – Disposiciones relativas al nombre comercial, señala que serán aplicables a dicho Título, en lo pertinente, las disposiciones relativas al Título de Marcas del aludido decreto legislativo y de la Decisión 486.

² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 28 de junio de 2008.

³ El mencionado decreto legislativo derogó el Decreto Legislativo N° 823 que aprobó la Ley de Propiedad Industrial.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que, al respecto, en la Resolución N° 1183-2005/TPI-INDECOPI, emitida por el Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual del INDECOPI, se ha señalado que el hecho de no inscribir un contrato de licencia de marca en el registro respectivo no desvirtúa el hecho fáctico del uso de esa marca en el mercado.

Que mediante punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3352 y 3353/vuelta), la Administración informó a la recurrente que de la revisión de los documentos correspondientes a su proveedor observó que anotó gastos bajo la descripción de "reembolsos" por la suma de S/ 9 530,24, sin consignación alguna del tipo de servicio, más aún si los reembolsos, según su definición, no calificarían como gastos, cuyo detalle obra en el Anexo N° 5 adjunto al citado requerimiento (incluido en el CD de folio 3347); asimismo, advirtió que emitió comprobantes de pago en cuya descripción indican "marca y nombre comercial" por el importe de S/ 383 397,31, los que no especifican en detalle el servicio recibido por parte de dicho proveedor, por lo que le solicitó exhibir los documentos sustentatorios y proporcionar información y documentación fehaciente que permita sustentar su realización y utilidad en la generación y/o mantenimiento de la renta gravada.

Que, en respuesta a lo solicitado, mediante escrito presentado el 31 de julio de 2018 (folios 2216 y 2217), la recurrente señaló que los comprobantes de pago emitidos por concepto de "reembolso" son gastos que le corresponden pero que fueron asumidos inicialmente por en mérito al contrato suscrito con dicha empresa en el que se pactó que esta sería la encargada de contactar al proveedor especializado a fin de que se le pueda brindar los servicios requeridos; resaltó que las facturas se emitieron bajo la figura de reembolso de gastos, pues le solicitó reembolse el pago que asumió por servicios que fueron prestados a su favor, específicamente por servicios de telefonía fija y consumo de teléfonos celulares, los que fueron utilizados por personal de sus dos tiendas físicas (Pucallpa y Huánuco), precisó que tales cobros se realizan de manera mensual y que los servicios fueron prestados por

Que, respecto a los comprobantes de pago por "marca y nombre comercial", indicó que suscribió un contrato con en virtud del cual esta le concedió la licencia para el uso de las marcas detalladas en el anexo 1 del contrato que adjunta; precisó que en dicho contrato le concedió el uso del nombre comercial "

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 3316 a 3318/vuelta), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su evaluación señaló que la recurrente proporcionó una lista de 25 números telefónicos y fotocopias de recibos telefónicos y de recibos emitidos por la empresa Claro a nombre de de fechas 28 de octubre a 27 de noviembre de 2014; sin embargo, tales documentos no permiten verificar que la recurrente hubiese usado los servicios por los que se emitieron dichos recibos o que estos hubiesen sido necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta, por lo que observó los gastos registrados por la suma de S/ 9 530,24.

Que, asimismo, indicó que la recurrente proporcionó copia del documento denominado "Contrato de licencia de uso de marcas y nombre comercial", en cuyo punto tercero dispone que las partes acuerdan que la licenciataria pagará a la licenciante una regalía equivalente al 1% mensual determinada en función a sus ingresos netos; sin embargo, advirtió que dicho contrato no tiene fecha cierta que permita verificar el periodo de obligatoriedad y resaltó que este no fue proporcionado con los demás contratos que presentó con ocasión de la atención a lo solicitado mediante Requerimiento N° cursado anteriormente dentro del procedimiento de fiscalización, lo cual resta certeza a que dicho contrato existiera en la fecha suscrita, más aún cuando en este se señaló que se procedería con su inscripción en la Oficina de Signos Distintivos del INDECOPI, por lo que observó los gastos registrados por la suma de S/ 383 397,31.

Que mediante punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3304), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a las observaciones formuladas, adjuntando la documentación y/o información que los sustente fehacientemente.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que, en atención a lo requerido, mediante escrito presentado el 12 de diciembre de 2018 (folio 2248), la recurrente señaló que los gastos observados corresponden al uso de marcas y nombre comercial según contrato de licencia suscrito entre ella y _____; precisó que los registros de marcas son otorgados por INDECOPI⁴ por el plazo de 10 años contados a partir de su expedición, renovables por el periodo de 10 años adicionales de forma consecutiva e indeterminada en el tiempo; resaltó que todas las marcas que fueron materia del contrato de licencia de uso de marcas y nombre comercial estuvieron vigentes y registradas a favor de _____ durante el ejercicio fiscal 2015.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° _____ (folios 3299 y 3300/vuelta), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su evaluación indicó que, conforme se señaló en el cierre de Requerimiento N° _____ en el contrato de licencia de uso de marcas y nombre comercial proporcionado, suscrito entre la contribuyente y _____, se establece que aquel se inscribirá en la Oficina de Signos Distintivos del INDECOPI, tal como lo establece el artículo 162° de la Decisión 486 y artículo 63° del Decreto Legislativo N° 1075.

Que señaló que al no haber demostrado la recurrente que el aludido contrato cobró vigencia con la respectiva inscripción en los registros de INDECOPI, no se demostró que la provisión de las facturas observadas corresponda al uso de marcas y nombre comercial que a su favor le concedió S.A., por lo que mantuvo la observación efectuada por el importe de S/ 383 397,31.

Que, respecto a los gastos por reembolso por el importe de S/ 9 530,24, indicó que se remitía a lo expuesto en el Resultado del Requerimiento N° _____ y reiteró que la documentación proporcionada por la recurrente no permite verificar que esta hubiese usado los servicios por los que fueron emitidos los comprobantes de pago cuestionados o que estos hubiesen sido necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta, por lo que mantuvo la observación efectuada.

- Gastos de marca y nombre comercial

Que, en el presente caso, se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 383 397,31 por gastos registrados por concepto de uso de marcas y nombre comercial, toda vez que la recurrente no acreditó que dichos gastos en efecto correspondan al uso de marcas y nombre comercial, pues al no haberse inscrito en los registros de INDECOPI el contrato de licencia de uso de marcas y nombre comercial proporcionado, este no cobró vigencia.

Que obra en autos copia del documento denominado "Contrato de licencia de uso de marcas y nombre comercial" (folios 1229 a 1238), suscrito el 31 de diciembre de 2014 entre la recurrente y _____, en cuya cláusula primera se indica que dicha empresa es titular en el Perú de las marcas detalladas en el Anexo 1 del aludido contrato, registradas ante INDECOPI, y que viene utilizando el nombre comercial "_____ " desde el mes de diciembre de 2013 en el Perú, por lo que de acuerdo con lo previsto en el artículo 191° de la Decisión N° 486, goza del derecho exclusivo del referido nombre comercial.

Que en la citada cláusula se dispone que _____ concede a la recurrente el derecho de uso de las marcas detalladas en el Anexo 1 de dicho contrato y del nombre comercial "_____ " por el plazo convenido, los que solo podrán ser usados por aquella para identificar la comercialización de diversos productos en el local ubicado en _____ (Ancla 2), distrito de _____ provincia de _____.

Que en las cláusulas segunda y tercera del citado contrato se establece que su vigencia es indefinida y regirá a partir del 1 de enero de 2015 y la recurrente pagará a _____ una regalía equivalente al 1% mensual determinada en función a sus ingresos netos.

Que en la cláusula cuarta del aludido contrato se autoriza el inicio de los trámites correspondientes a la inscripción de dicho contrato ante la Oficina de Signos Distintivos del INDECOPI.

⁴ Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que estando a las estipulaciones contenidas en el aludido contrato, se advierte que otorgó a favor de la recurrente dos licencias de uso, una respecto a las marcas detalladas en el Anexo 1 adjunto a dicho contrato y otra por el nombre comercial _____, conceptos por los que fueron girados los comprobantes de pago observados por la Administración (folios 1181, 1182, 1185, 1186, 1189, 1190, 1193, 1194, 1197, 1198, 1201, 1202, 1205, 1206, 1209, 1210, 1213, 1214, 1217, 1218, 1221, 1222, 1225 y 1226).

Que, en cuanto a la licencia de uso de las marcas detalladas en el Anexo 1 del contrato en mención, correspondientes a logos en los que se visualiza la letra "F" y las frases "express" con formatos y tipos de letra que los diferencia, conforme se indicó precedentemente, el artículo 162° de la Decisión N° 486 prescribe que deberá registrarse ante la oficina nacional competente toda licencia de uso de la marca, siendo que la falta de registro ocasionará que la licencia no surta efectos frente a terceros, esto es, la omisión de la inscripción del contrato de licencia de uso de marca en el registro correspondiente tendría como consecuencia que esta no sea oponible frente a terceros, mas no afecta su validez, eficacia y obligatoriedad a los compromisos asumidos respecto de las partes intervinientes en él; de ahí que, si una de las partes se comprometió a pagar una determinada retribución al titular de la marca por la autorización concedida para su uso, la deducción de tal erogación a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta que le corresponda tributar, no podría ser desconocida por la Administración por el solo hecho de que el contrato no fuera inscrito en el registro correspondiente, toda vez que la omisión de tal inscripción no enerva la eficacia y validez a lo pactado entre las partes contratantes.

Que, con relación a la licencia de uso del nombre comercial _____, el artículo 199° de la Decisión N° 486, antes citado, señala que el nombre comercial podrá ser objeto de licencia, precisando que cuando lo prevean las normas nacionales dicha licencia podrá ser registrada ante la oficina nacional competente; al respecto, el artículo 63° del Decreto Legislativo N° 1075, aplicable a la regulación del nombre comercial conforme lo dispuesto por el artículo 87° del citado decreto legislativo, la licencia de uso podrá registrarse ante la autoridad competente, esto es, tales disposiciones normativas no han previsto que para que el contrato de licencia de uso de nombre comercial surta efectos este deba ser inscrito en el registro correspondiente, por lo que la Administración no puede desconocer su presentación y lo pactado en él por el solo hecho de que este no fue inscrito.

Que, estando a lo expuesto, al haber la Administración reparado los gastos registrados por concepto de "marca y nombre comercial" bajo el único sustento de que el contrato de licencia de uso de marcas y nombre comercial proporcionado por la recurrente no cobró vigencia al no estar inscrito en los registros de INDECOPI, se evidencia que este no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la apelada en tal extremo.

Que carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los planteamientos expuestos por la recurrente dirigidos a cuestionar el presente reparo.

- Gastos por reembolso

Que, en el caso de autos, se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 9 530,24 por gastos registrados por concepto de reembolso, toda vez que la recurrente no acreditó haber usado los servicios de telefonía fija y móvil que se detallan en los comprobantes de pago reparados, emitidos por Saga _____ ni que estos hubiesen sido necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que, a fin de desvirtuar el reparo efectuado, la recurrente presentó copia de los comprobantes de pago emitidos a su favor por _____ por concepto de reembolsos de servicios de telefonía fija y móvil, así como copia de los asientos contables de su provisión (folios 1123 a 1173); sin embargo, tal documentación no evidencia que los servicios descritos hayan sido efectivamente usados por la contribuyente y, por tanto, se hayan destinado a la generación de renta gravada o al mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que obra en autos copia del Recibo N° _____ emitido por / _____ a favor de _____ por servicios de telefonía móvil (folios 1010 a 1122), en el que se detallan diversos números de celulares; sin embargo, ello no acredita que tales servicios hubiesen sido utilizados por la



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

recurrente ni la relación que existiría entre estos y la generación de renta gravada a su favor, máxime si los servicios están vinculados a operadores móviles cuya titularidad la ostenta

Que, estando a lo expuesto, se advierte que la recurrente no presentó documentación que permita verificar que los servicios de telefonía fija y móvil por los que se emitieron las facturas reparadas fueron utilizados por ella y, por tanto, no acreditó que dicho gasto se encontrara vinculado con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que el reparo acotado por la Administración se encuentra arreglado a ley, en tal sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Gastos no sustentados y gastos de asesoría legal

Que del Anexo N° 2 al valor impugnado (folio 3508), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por gastos no sustentados y gastos de asesoría legal, respecto de los cuales la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlos, y dado que de autos se aprecia que los citados reparos se encuentran arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en estos extremos.

Valor de Mercado

Que conforme con el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 28655, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, además, si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 1 del citado artículo 32°, modificado por Decreto Legislativo N° 979, prescribe que para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta se considera valor de mercado para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares y en caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

Que sobre el valor normal de las operaciones, teniendo en consideración que cuando la norma señala que el valor de mercado será, para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, o en su defecto, el valor que se obtenga en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares, debemos entender, en primer lugar, que la normalidad a que hace referencia, involucra valores usados por los contribuyentes con sus propios clientes, con mayor frecuencia, en operaciones realizadas bajo las mismas circunstancias económicas, es decir, descartando aquellas que correspondan a valores no usados con mayor frecuencia o en condiciones distintas y, en segundo lugar, que cualquier valor que se obtenga de operaciones entre terceros, involucra cualquiera que corresponda a la misma unidad de medida del mismo bien materia de la operación sujeta a análisis, siendo que en ambos casos la identificación de una serie de valores normales que tomen en cuenta todas esas variables o de la operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares a la del contribuyente, dependerá de que la Administración contase con la información y documentación necesaria, la cual debe ser básicamente proporcionada por el propio contribuyente, pues no sería posible identificar valores normales o una operación entre terceros independientes, en condiciones iguales o similares, sin que el contribuyente alegue y acredite cuales fueron las condiciones en que transó las propias, criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05578-5-2014, entre otras.

Que en caso el contribuyente no presentase toda la información necesaria para que la Administración realizase lo señalado en el considerando anterior, el valor normal de una operación será el obtenido del mayor número de bienes enajenados, independientemente del número de operaciones a que correspondan, respecto de una existencia en particular, cuando la documentación obtenida por la Administración, aunque no sea completa, permita identificarlo, en defecto de ello, podría ser válidamente cualquiera obtenido de las propias operaciones del contribuyente, identificándose únicamente el bien materia de venta y una unidad de medida; si lo anterior no fuera posible, cualquiera obtenido de una



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

operación entre terceros independientes, identificándose únicamente el bien materia de venta y una unidad de medida, habida cuenta que a quien correspondía alegar y brindar la información que permitiese demostrar que este no era tal, no lo hizo, y por ende nada desacreditaría que cualquier valor que pudiera haber elegido la Administración de las propias operaciones del contribuyente o de una operación entre terceros independientes, calificase como el valor de mercado. Sólo cuando se requiriese información y ésta fuese entregada, contándose con el detalle de las condiciones en que cada transacción se produjo y la documentación que así lo acreditase, la Administración, al oponer uno o varios valores de mercado, sea que hubiera sido obtenido de las propias operaciones del contribuyente o de una operación entre terceros independientes, tendrá la obligación de detallar las condiciones en que dichas transacciones se produjeron, listando todas en el lapso de tiempo que haya elegido verificar, contrastando las que haya decidido observar con el o los valores que opone en condiciones iguales o similares, para posibilitar que aquellos puedan ser utilizados como base para el ajuste correspondiente y entender acreditado que la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta se hizo tomando en cuenta el o los valores de mercado respectivos.

Que de lo expuesto se tiene que en caso no se contase con al menos la información necesaria para identificar un bien y el valor de venta de éste o de una operación entre terceros independientes, habida cuenta que ésta no fue proporcionada por el contribuyente, ni pudiera ser obtenida de terceros, la determinación sobre base cierta no podría ser realizada y solo procedería, en todo caso, los procedimientos de determinación sobre base presunta, criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 00308-2-2018, entre otras.

Que, por otra parte, de conformidad con el artículo 103º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que, al respecto, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS⁵, aplicable al caso de autos, señalaba que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.

Que de acuerdo con el artículo 3º de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que este debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6º, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, así como la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario establece que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; agrega dicho artículo que tales actos son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77º, los que serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 04856-1-2007 y Nº 03150-2-2009, entre otras, que la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Que, asimismo, en las Resoluciones Nº 02288-4-2003 y Nº 0512-3-2001 se ha indicado que la finalidad de que las resoluciones de determinación contengan los requisitos establecidos por el mencionado artículo 77º del Código Tributario es asegurar que los contribuyentes conozcan claramente los reparos formulados por la Administración que sustentan la emisión del valor, a fin que puedan ejercer plenamente

⁵ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios según la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 09412-2-2024

su derecho de defensa, que se vería restringido si aquéllos desconocieran los motivos determinantes del reparo contenido en el valor.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3352), la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación que presentó durante la fiscalización, observó la salida de algunos productos vendidos mediante ticket, los que presentaron costos de salida superiores o iguales a su precio de venta y que algunos de esos productos contaron con precios de ventas superiores al observado, tal como se detallaba en el Anexo N° 8 (incluido en el CD de folio 3347), por lo que de acuerdo al artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó que entregara información suficiente sobre las condiciones en que se produjeron las transacciones en el periodo, identificando la forma como se determinó el valor de estas y acreditando que se ajustaron a valor de mercado.

Que, en respuesta, con escrito de 31 de julio de 2018 (folios 2204 a 2225), la recurrente sostiene que su empresa fija los precios y son los mismos para todos sus clientes y ello se evidencia de sus catálogos y en las listas de precios expuestas a sus clientes. Precisó que su área comercial puede variar los precios a fin de incrementar las ventas de sus existencias y que pudiera ocurrir que existan productos descontinuados por cambio de proveedor, en tales casos se optaba por bajar el precio a fin de vender el producto y no considerar como pérdida todo el costo de la mercadería.

Que agregó que otra estrategia de venta muy común en su tipo de negocios es realizar promociones mediante combos a fin de incrementar sus ventas, es así que se crea un nuevo producto denominado "Combo", en ese contexto el precio de venta que se fija es para aumentar el interés del público.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 3315), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su revisión señaló que aquella manifestó que los bienes observados se encontraban por debajo del valor de mercado para reducir su pérdida por baja rotación o para aumentarla en mérito a la estrategia de reducción de precios en base a combos de productos; sin embargo, en la información proporcionada no se aprecian los lineamientos o directivas que permitieron dicha reducción ni los bienes afectados, de modo que no se podía contrastar con la generalidad de los bienes, por lo que tomando en cuenta que la información observada correspondía a operaciones de un segmento de sus clientes, es decir, de usuarios finales (boletas de ventas) y se establecen precios unitarios de venta extraídos de su propia información, procedía a su utilización de la siguiente manera: Entre el precio de venta unitario del producto consignado en el comprobante de pago a comparar y las unidades vendidas se obtenía un precio de venta final de S/ 9 786 900,65, el que comparado con el registro de ventas en el que consigna un importe de S/ 6 377 458,73, determinó una diferencia de S/ 3 409 441,92, suma que observó a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado.

Que en atención del artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3304), solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada en el Resultado del Requerimiento N°

Que en respuesta, con escrito de 12 de diciembre de 2018 (folios 2240 a 2251), la recurrente señaló que los ciclos de vida de los productos comercializados por su compañía eran distintos, pues pasaban por etapas diversas y tenían porcentajes de descuento distintos en los periodos de liquidación dependiendo de la demanda y presentan variabilidad en términos de rentabilidad en términos de rentabilidad dependiendo de muchos factores, tales como su la tendencia tuvo buena acogida en el mercado, el clima, los colores de las prendas, si se tratara de marcas propias o de terceros, entre otros. Agregó, que también se venden ofertas que impiden la comparabilidad entre líneas de productos que se venden en conjunto (formando combos), en donde se ofrecía un precio por debajo del precio de etiqueta en comparación con productos que se venden individualmente.

Que precisó que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, contempla la posibilidad de analizar las transacciones de manera agregada cuando hay una serie de supuestos, entre los cuales se encuentra la estrategia de cartera de productos, mediante la cual los contribuyentes, como su caso, buscan obtener rentabilidad de manera agregada con sus productos y no de manera individual, ellos basándose en el hecho de la realidad del negocio, pues su compañía puede llegar a obtener pérdida en algunos productos con el fin de no generar sobrecostos adicionales y dar paso a productos de nueva temporada que se ofrecerán inicialmente a precio de etiqueta (asegurando un considerable margen de



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

rentabilidad), para luego, ir agregando descuentos si fuera necesario hasta el nuevo cambio de temporada en donde van ingresar productos nuevos y así se repite el ciclo de manera sucesiva.

Que puntualizó que los factores antes indicados explican por qué las rentabilidades de los productos eran variables y no podían evaluarse a nivel de producto por producto, sino solo a nivel de agregado.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3297 y 3298/vuelta), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su revisión señaló que la observación se situó en un grupo de productos que tienen las siguientes características: precio de venta menor al precio de costo y ventas realizadas a usuarios finales; además se proporcionó la muestra de una boleta de este grupo de productos, pero con un importe diferente.

Que precisó que al no presentarse información necesaria para verificar el valor de mercado, el valor normal de una operación podría ser válidamente cualquier obtenido de las propias operaciones de la recurrente, determinando así el valor de mercado sobre la base de las operaciones con boletas de pago que se informaron en el Anexo N° 8 al Requerimiento N° (contenido en el CD de folio 3347), por lo que mantuvo la observación efectuada por el importe de S/ 3 409 441,92 según detalle que obra en el Anexo N° 2 adjunto al citado resultado de requerimiento (contenido en el CD de folio 3294).

Que, en el caso de autos, se advierte que la Administración determinó que el valor de venta de los productos que comercializa la recurrente, detallados en el Anexo N° 02 al Resultado de Requerimiento N° (contenido en el CD de folio 3294), no se ajustaba al valor de mercado, pues era menor a su costo de adquisición y al valor de venta por el que fueron emitidos otros comprobantes de pago, por lo que determinó que el importe total del reparo ascendía a S/ 3 409 441,92.

Que, al respecto, si bien la Administración señala que reparó los comprobantes de pago emitidos por la recurrente cuyos valores de venta son inferiores a los de mercado tomando como referencia otros comprobantes de pago emitidos por aquella, remitiéndose, a fin de sustentar dicho reparo, al Anexo N° 02 al Resultado de Requerimiento N° (contenido en el CD de folio 3294), en este no se señala de modo alguno cómo han sido establecidos tales valores de mercado, no pudiendo verificarse de autos si la determinación de los valores de mercado se realizó conforme con lo establecido en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio expuesto por este Tribunal, es decir, si tomó como referencia el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros, esto es, el valor usado por la recurrente⁶, con sus propios clientes, con mayor frecuencia, en operaciones realizadas bajo las mismas circunstancias económicas, es decir, descartando aquellas que correspondan a valores no usados con mayor frecuencia o en condiciones distintas; en tal sentido, las resoluciones de determinación no se encuentran debidamente motivadas y/o fundamentadas, imposibilitando con ello el ejercicio adecuado del derecho de defensa de la recurrente, así como el pronunciamiento de esta instancia, por lo que en virtud de la normatividad y resoluciones antes glosadas, procede declarar nulas las resoluciones de determinación y nula la apelada, en tal extremo, conforme con lo señalado en el numeral 13.1 del artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, que señala que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él⁷.

Depreciación de activo fijo

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38° de la misma ley dispone que el desgaste o agotamiento que sufrieran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

⁶ Entendiendo este como el que corresponda al mayor número de bienes enajenados, independiente del número de operaciones en que se utilizó.

⁷ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 00454-2-2019.



Tribunal Fiscal

N° 09412-2-2024

Que según el artículo 39° de la citada ley, modificado por Ley N° 29342, los edificios y construcciones se depreciaran a razón de 5% anual; asimismo, el artículo 40° de la misma ley señala que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el inciso a) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF⁸, señala que de conformidad con el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 5% anual⁹; y el inciso b) del citado artículo, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría — distintos de edificios y construcciones— se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso, entre otros, 10% para otros bienes del activo fijo.

Que como se puede advertir de las normas citadas, la depreciación es la deducción admitida por concepto de desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo, determinado en función de la naturaleza del activo, diferenciando los edificios y construcciones de los demás bienes del activo fijo, entre otros, en cuanto al número de años en los que se pueden depreciar, según lo previsto en dichas normas.

Que en la Resolución N° 06154-1-2009, este Tribunal ha señalado que, para efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización.

Que, asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005 se ha señalado que, atendiendo a las normas del Impuesto a la Renta, uno de los elementos que se debe tener en cuenta para la depreciación de los bienes que conforman el activo fijo es la vida útil del bien, sobre la cual se distinguen los "edificios y construcciones" y los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas", comprendiendo el primer grupo bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se acepta que podría tener una vida útil mucho más corta que los "edificios y construcciones".

Que en la Resolución N° 351-2-98 se ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que, ahora bien, debe indicarse que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", por lo que se tiene que recurrir a su significado usual, así como supletoriamente a otros dispositivos legales, de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario¹⁰.

Que el Diccionario de la Lengua Española¹¹ define "edificación" como "edificio o conjunto de edificios", y define "edificio" como la "construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos"; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas¹² define "edificio" como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana.

⁸ Publicado el 9 de julio de 2011.

⁹ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 136-2011-EF, el referido inciso a) señalaba que, de conformidad con el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta, los edificios y construcciones sólo serían depreciados mediante el método de línea recta, a razón de 3% anual.

¹⁰ Norma que señala que, en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; asimismo, supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario o, en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

¹¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Lengua Española*, 23° edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.

¹² CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que en cuanto al término "construcción", el Diccionario de la Lengua Española¹³ lo define como "obra construida o edificada", y precisa que "construir" significa "hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería (...)".

Que, por su parte, el artículo 3° de la Ley de Regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones, Ley N° 29090, define como edificación el resultado de construir una obra cuyo destino es albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que, asimismo, el artículo único de la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones aprobada por Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA define como edificación la obra de carácter permanente, cuyo destino es albergar actividades humanas y comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella.

Que el artículo II.A.01 del Reglamento Nacional de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-VIVIENDA, aplicable al presente caso, considera predios a los terrenos, así como a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de ellos y que no pudieran ser separadas, sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; por su parte, el artículo II.A.03 del citado reglamento señala que se entiende por edificaciones a las construcciones o fábricas en general; en tanto, el artículo II.A.04 del mismo reglamento refiere que son obras complementarias e instalaciones fijas y permanentes todas las que se encuentran adheridas físicamente al suelo o a la construcción, y no pueden ser separadas de estos sin destruir, deteriorar, ni alterar el valor del predio porque son parte integrante y funcional de este, tales como cercos, instalaciones de bombeo, cisternas, tanques elevados, instalaciones exteriores eléctricas y sanitarias, ascensores, instalaciones contra incendios, instalaciones de aire acondicionado, piscinas, muros de contención, subestación eléctrica, pozos para agua o desagüe, pavimentos y pisos exteriores, zonas de estacionamiento, zonas de recreación, y otros que a juicio del perito valuador puedan ser calificados como tales.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 00452-5-2009, N° 06880-7-2009 y N° 03174-7-2013, entre otras, se puede definir como edificación a la construcción que tiene estructuras, instalaciones y equipamiento, cumple con ciertos elementos para su acondicionamiento y sirve para que en ella las personas puedan desarrollar sus diversas actividades (vivienda, comercio, industria y otros).

Que el artículo 887° del Código Civil, establece que es parte integrante, lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien y que estas no pueden ser objeto de derechos singulares, asimismo, de acuerdo con su artículo 889°, las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de este, salvo que la ley o el contrato permitan su diferenciación o separación.

Que en la Resolución N° 00387-1-2021, este Tribunal señaló que si bien en casos que se trataba sobre normas del Impuesto a la Renta, era conveniente remitirse al artículo 8° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, que establece que se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación; en ese sentido, serán instalaciones fijas y permanentes que constituyan parte integrante de una edificación aquéllas que hayan sido adheridas a esta última y que no puedan ser separadas sin causar una alteración, deterioro o destrucción en la edificación; siendo así, las instalaciones fijas y permanentes deberán seguir la condición de la edificación de la que constituyen parte integrante.

Que, por tanto, agregó que para fines del Impuesto a la Renta los activos fijos que constituyan instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de edificaciones deberán ser depreciados con la tasa prevista para los "edificios y construcciones", reputándoseles la vida útil relativamente larga de estas últimas, no siéndoles aplicables las otras tasas de depreciación contempladas para los "demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas".

¹³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). *Diccionario de la Lengua Española*, 23ª edición. Consultado en: <http://www.rae.es>.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que mediante punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3351 y 3352), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de sus Registros de Activos verificó la depreciación de determinados activos fijos en el ejercicio 2015, según detalle señalado en dicho punto, por lo que le solicitó que sustentara el valor de adquisición del activo, para lo cual debía proporcionar información sobre los elementos que lo conformaban así como de los comprobantes de pago que lo sustentaban; agregó que observó que utilizó una tasa de depreciación del 10%, y que de la escueta descripción de tales activos podía colegir que se trataban de parte de un edificio y/u otras construcciones que se encuentran adheridas de manera permanente en el edificio, por lo que de acuerdo al artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta le correspondería aplicar una tasa del 5% anual, en tal sentido, le solicitó que proporcionara información que desvirtuara dicha observación.

Que, en respuesta, con escrito de 31 de julio de 2018 (folios 2204 a 2225), la recurrente señaló que aplicó la tasa de depreciación que corresponde a los bienes removibles, desmontables y reinstalables, cuya vida útil no se equipara a la del bien en que se encuentran instalados de manera provisional. Preciso que los activos observados tienen una naturaleza distinta a la de los inmuebles en los que se encuentran temporalmente colocados, pues fueron diseñados de tal manera que no forman parte integrante y permanente de los predios, sino que se colocan de manera temporal para acondicionar los locales comerciales que arrienda para desarrollar su actividad comercial en condiciones normales.

Que indicó que en la Resolución N° 07724-2-2005, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre el tratamiento de la depreciación aplicable a las edificaciones y construcciones, de la que se derivan importantes conclusiones, como que el análisis de los bienes adheridos se realiza en función al costo de edificación y/o construcción incurrido por el contribuyente; las vida útil de los bienes separables mantienen su autonomía y los bienes que puedan tener una función autónoma, como las máquinas instaladas en una planta industrial, no tienen la vida útil de la edificación y tampoco la tienen las instalaciones fijas que tiene como único propósito servir de soporte a los bienes con funciones autónomas.

Que anotó que la observación de la Administración carecía de fundamento por cuanto no era posible considerar que un bien calificara como edificación por el solo hecho de su acoplamiento en una edificación, siendo que la única función de los bienes adquiridos fue permitir el normal uso y funcionamiento de una edificación, no así integrarse de manera permanente en ella, lo que ocurre de forma natural cuando se realiza una actividad de construcción; precisó que de la muestra por la cual se solicitó sustento se podía apreciar que se trataban de equipos que se colocaban de forma separada y autónoma de la edificación, por cuanto no forman parte integrante al momento de su construcción, y que resultaba ilógico suponer que un bien acoplado a una construcción forme parte integrante de esta y deba transformar su naturaleza como pretendería la Administración.

Que indicó que tiene como negocio principal la venta de retail, en el formato de tienda por departamento, para lo cual requería de una gran área libre para exhibir los productos con los sistemas necesarios para su buen funcionamiento y operación, como son iluminación y ventilación de confort, en ese sentido, necesitaba edificios cuyos elementos de soporte permitan una separación de grandes luces y alturas adecuadas, para poder desarrollar en su interior la arquitectura necesaria para la venta de sus productos, considerando pasillos y rutas de evacuación, para lo cual incurría en cuatro partidas principales:

- Obras provisionales, se necesita alquilar o adquirir ciertos servicios para el mejor manejo y control de la tienda, tales como, materiales, herramientas, desmontaje, construcción de muebles, fabricación e instalación de estructuras metálicas.
- Obras preliminares, obras previas que eran necesarias para la realización del trabajo principal, tales como demolición y desmontaje.
- Costo directo, son trabajos que dependen de la construcción, implementación, acondicionamiento, remodelación, ampliación o mejoras que se vayan a realizar.
- Costo Indirecto, servicios inherentes a los trabajos realizados.

Que anotó que la muestra que proporcionó a la Administración, por las condiciones expuestas y sobre la base de las evaluaciones técnicas realizadas por personal de su empresa, consideraba que las instalaciones que tenía como parte de su activo fijo debían ser consideradas como tales, con una tasa de



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

depreciación del 10%, toda vez que, por las condiciones de su negocio, las mismas estaban sujetas a constantes remodelaciones.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3309 a 3315), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su revisión señaló que si bien presentó documentación de sustento de sus activos fijos, no se advertía a qué activos pertenecían, a excepción de los activos de sistema de agua y de aire acondicionado por el valor de S/ 1 472 202,52 al 31 de diciembre de 2015; sin embargo, indicó que el importe de los activos observados ascendió a S/ 3 537 410,09, estando sin sustento el monto de S/ 2 065 207,57, por lo que observó el gasto por depreciación de activos no sustentados por la suma de S/ 240 696,55.

Que agregó que de la información proporcionada por la recurrente observó que el sustento de sus activos se componía de valorizaciones, fletes y materiales que permitieron su construcción, los que correspondían a los activos más importantes de su registro de activo, los cuales son de similar naturaleza (otras construcciones) a la descripción de los otros activos importantes que se deprecian a una tasa del 5%; resaltó que aquella no proporcionó documentación que permitiera validar sus afirmaciones respecto a que dichas arquitecturas son cambiantes y que no permanecían adheridas a la construcción, por lo que observó la depreciación deducida por el importe de S/ 56 522,23.

Que en atención del artículo 75° del Código Tributario, la Administración mediante Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3304), solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N°

Que, en respuesta, con escrito de 12 de diciembre de 2018 (folios 2240 a 2251), la recurrente señaló que tanto las normas contables como las tributarias recogen la posibilidad de determinar la vida útil por separado, por ello aún en el supuesto negado que los activos observados formen parte del costo computable de la edificación, ello no era obstáculo para que cada uno de los componentes deprecie conforme a su vida útil. Agregó que no toda construcción devendrá en una edificación o construcción en el sentido estrictamente contable y/o tributario, por lo que es perfectamente posible que activos que no son edificaciones o construcciones sean el resultado de la acción de construir.

Que anotó que en la medida que los bienes adheridos a las edificaciones tengan las características de fijeza y permanencia deberían seguir la suerte de la edificación, por lo que aquellos que pudieran ser separados de la edificación sin afectarla no tendrían porque ser catalogados como edificación o parte de ella para efectos de la depreciación.

Que indicó que las instalaciones eléctricas, los sistemas de protección contra incendios, los sistemas de climatización, las escaleras eléctricas, instalaciones sanitarias y otros, claramente son de una vida útil por demás inferior que la edificación, por lo que no estarían destinados a permanecer fijos en ella y pueden ser retirados sin perjudicarla en lo más mínimo, y que incluso dada la naturaleza de los bienes, los mismos suelen caer en obsolescencia o desuso en cortos periodos de tiempo, por lo cual es práctica de su compañía darles de baja incluso antes que culmine su vida útil promedio; precisó que la SUNAT no se encuentra en posibilidades de afirmar que los activos reparados tienen o no la naturaleza de ser fijos y permanentes, pues no efectuó una verificación "in situ" de todos los locales ubicados alrededor del país, en donde se encuentran tales activos.

Que afirmó que los activos objeto de reparo no tienen el atributo de fijeza y permanencia, ni cuentan con una vida útil similar a la de la edificación, más aún, por su propia naturaleza niega toda la posibilidad de ello, por lo que en aplicación de las normas contables y tributarias, la tasa de depreciación que se les aplicó corresponde a su vida útil, con lo cual la tasa de 5% propia de las edificaciones no les resultaría aplicable.

Que en punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3295 a 3297/vuelta), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y tras su revisión señaló que no proporcionó sustento documentario que acredite la existencia del activo fijo denominado ' ', el que según su Registro de Activo fue adquirido en el ejercicio 2015 y cuya depreciación registrada a ese año fue de S/ 63 667,12, por lo que mantuvo la observación efectuada respecto de la depreciación deducida por no acreditar la existencia de dicho activo.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Que, asimismo, indicó que la recurrente no proporcionó información y/o documentación adicional que permita verificar que los bienes de su activo fijo no se encuentran fijos, más aún si de la revisión de sus activos fijos se podía observar que tenía activos fijos considerados como construcción con una tasa de depreciación del 5%, los que tienen similar naturaleza a la de los activos observados, es decir, son parte del sistema eléctrico, drywalls, tabiquera, entre otros. Añadió que de la información proporcionada advirtió que estos activos se componían de valorizaciones, fletes y materiales que permitieron su construcción, los cuales se mantenían como construcciones fijas en el edificio, siendo los activos de mayor relevancia dentro del Registro de Activos, por tanto, mantuvo la observación efectuada por el importe de S/ 145 036,94, cuyo detalle obra en el Anexo N° 03 adjunto al citado resultado de requerimiento (contenido en el CD de folio 3294).

- *Activos fijos no sustentados*

Que conforme se indicó en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3351 y 3352), tras la revisión del Registro del Activo Fijo la Administración advirtió que la recurrente dedujo en el ejercicio fiscalizado la depreciación del activo fijo identificado con la glosa "C. Ind. Instalaciones", por el importe de S/ 63 667,12; extremo del reparo respecto del cual la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo, por lo que, dado que de su revisión se advierte que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

- *Exceso en la tasa de depreciación de activos fijos*

Que los activos fijos materia de observación que figuran en el Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° (folio 3294), se encontraron anotados en el Registro del Activo Fijo de la recurrente con los siguientes conceptos: elevación de primer nivel, sistema de agua contra incendio, sistema de aire acondicionado, montaje, ducto acero difusores y rejillas, sistema de ventilación mecánica, mueble de piso free standing, estantería, cableado estructurado voz y datos, bin textil electro estantería, bandeja de comunicación y tablero eléctrico, los que según lo señalado por la recurrente fueron utilizados para que acondicionara sus locales comerciales en donde desarrolla sus actividades comerciales.

Que según lo expuesto precedentemente, las instalaciones fijas y permanentes son todos los bienes que se encuentran adheridos físicamente a la edificación y no pueden ser separados de esta sin destruirla, deteriorarla o alterar su valor, y califican como tales, conforme se indica en el Reglamento Nacional de Tasaciones, entre otros, los sistema de agua contra incendio, sistema de aire acondicionado, sistema de ventilación mecánica, tablero eléctrico, ducto acero difusores y rejillas, bandeja de comunicación, montaje, estantería, cableado estructurado, bin textil electro estantería, elevadores de primer nivel, es decir, los mismos activos fijos que han sido observados por la Administración.

Que atendiendo a que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina, para establecer la procedencia de los reparos, debe determinarse si la recurrente acreditó que los bienes relacionados al presente reparo eran bienes distintos a las edificaciones en las cuales se implementaban, para luego establecer la tasa de depreciación que correspondía aplicar.

Que de la documentación que obra en autos se tiene que si bien la recurrente señala que los bienes observados no son instalaciones fijas y permanentes, por cuanto estos podrían ser separados sin alterar la naturaleza de la edificación, no cumplió con presentar elementos probatorios que permitan verificar sus afirmaciones, como pudieron ser un informe técnico u otro documento que explicara las características de estos bienes y su relación con las edificaciones en las que fueron instalados, a fin de desvirtuar lo que, según las normas técnicas antes comentadas, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones, por lo que les resultaba aplicable la tasa de depreciación tributaria correspondiente a los edificios y construcciones (5%), en consecuencia, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argüido respecto a que los bienes observados eran removibles, desmontables y reinstalables, por lo que no formaron parte integrante y permanente de los predios, sino que se colocan de manera temporal, para que acondicionara sus locales comerciales; cabe mencionar que, en las Resoluciones N° 03174-7-2013 y N° 00919-1-2019, entre otras, este Tribunal ha indicado que no resulta definitorio para determinar si un elemento forma parte de una edificación el hecho que sea una estructura



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

desmontable, pues ella puede formar parte de la edificación, como un techo o cobertura o incluso las puertas o ventanas, o ser una instalación, caso en el cual normalmente sería desmontable, pero alterando o deteriorando la edificación, de manera que la sola afirmación de la recurrente en el sentido que los activos fijos observados pueden ser retirados de su edificación no hace que esta última no pueda ser destruida, deteriorada o alterada en su valor, como, en principio, señalan las normas técnicas antes mencionadas.

Que lo señalado en cuanto a que las instalaciones eléctricas, los sistemas de protección contra incendios, los sistemas de climatización, escaleras eléctricas, instalaciones sanitarias y otros, que tienen una vida útil inferior que la edificación, no están destinados a permanecer fijos en la edificación y pueden ser retirados sin perjudicarla, no resulta amparable, toda vez que, conforme a lo detallado precedentemente, según las normas técnicas antes comentadas (Reglamento Nacional de Tasaciones), los bienes descritos califican como instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones¹⁴, máxime si, en el presente caso, la recurrente no ha presentado medio probatorio alguno que desvirtúe tal calificación respecto de los activos fijos observados.

Que si bien, como indica la recurrente, no son instalaciones fijas y permanentes los bienes muebles que estando adheridos a la edificación, pueden llevarse de un lugar a otro sin alterar la naturaleza de la edificación, destruirla o deteriorarla, lo cierto es que la recurrente no ha acreditado esta aseveración para los activos fijos observados con, por ejemplo, un informe técnico que explique las características de estos bienes y su relación con las edificaciones en las que fueron instalados, a fin de desvirtuar lo que, en principio, según las normas técnicas antes comentadas, son instalaciones fijas y permanentes que forman parte integrante de las edificaciones.

Resolución de Multa N° Código Tributario

- Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitiera circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría, como era el caso de la recurrente, señala que la sanción aplicable a la infracción antes referida es una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la anotada resolución de multa (folios 3511 y 3512), fue emitida por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, calculada sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, contenidos en la Resolución de Determinación N° ---, los que han sido analizados en considerandos precedentes, y dado que el extremo de dicha resolución referido al reparo por valor de mercado ha sido declarado nulo, el reparo por gastos de marcas y nombre comercial ha sido dejado sin efecto y los demás reparos han sido mantenidos, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido respecto de la sanción de multa que se sustenta en aquellos, por lo que la Administración deberá proceder a la reliquidación de la presente multa de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Que el informe oral se realizó con la sola asistencia del representante de la Administración, según la Constancia del Informe Oral N° 2094-2024-EF/TF.

¹⁴ Criterio similar ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 08714-4-2022, N° 010100-9-2019, N° 00919-1-2019, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 09412-2-2024

Con las vocales Terry Ramos y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

Declarar **NULA** la Resolución de Oficina Zonal N° de 15 de agosto de 2019 y la Resolución de Determinación N° en el extremo referido al reparo por valor de mercado y la Resolución de Multa N° en el extremo que se sustenta en dicho reparo; **REVOCARLA** en el extremo referido al reparo por gastos de marcas y nombre comercial, así como el extremo de la multa vinculada a este y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/WR-JA/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente