



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

EXPEDIENTE N° : 13888-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de abril de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de junio de 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial relativo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ (fojas 5436 a 5464, 5466 y 5467), valores contra los cuales la recurrente interpuso un recurso de reclamación que fue declarado fundado en parte mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de junio de 2016 (fojas 5575 a 5615), la cual es objeto de impugnación en esta instancia de apelación.

Que el asunto materia de controversia en el presente procedimiento consiste en establecer si los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

I. NULIDAD DE LOS VALORES

Que la recurrente sostiene que los valores impugnados son nulos por vulneración al debido procedimiento, toda vez que la Administración no revisó el expediente de fiscalización, no analizó los actuados ni evaluó los medios probatorios, así como no respetó la regla del expediente único establecida en el artículo 150 de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Asimismo, las situaciones descritas también configuran una vulneración a su derecho de defensa, toda vez que ponen de manifiesto que los valores fueron emitidos sin una adecuada motivación sustentada en la documentación obrante en el expediente. Por tales afectaciones a sus derechos de defensa y al debido procedimiento, alega la nulidad del procedimiento de fiscalización llevado a cabo.

Que destaca que la vulneración a la regla del expediente único, reconocida en la Resolución N° 00226-Q-2016, se evidencia en que los valores impugnados fueron emitidos cuando el expediente se encontraba en el Tribunal Fiscal, con motivo de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° _____ en la que se estaba discutiendo la nulidad de las actuaciones durante la fiscalización, siendo que tal situación originó una duplicidad de procedimientos administrativos por los mismos tributos y periodos, ante lo cual la Administración no podía emitir pronunciamiento sobre la reclamación interpuesta mientras el expediente único estuviera en el Tribunal Fiscal, dado el riesgo de que ambas entidades emitan pronunciamientos contradictorios que le generen inseguridad jurídica.

Que con escrito de 5 de junio de 2018 indica que al haber apelado de la Resolución de Intendencia N° _____ la Administración perdió competencia para emitir los valores materia de autos, es decir, carecía de potestad revocatoria, lo cual tiene asidero en el artículo 108 del Código Tributario y la Resolución N° 00815-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria. Asimismo, refiere que la vulneración de la regla del expediente único atenta contra lo establecido el artículo 166 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.



Firmado Digitalmente por
ZUNIGA DULANTO Licette
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/04/2021 10:33:34
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
MEJIA MINACONDDOR Victor
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/04/2021
11:25:45 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
CHIPOCO SÁLDIAS Liliana
Consuelo FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/04/2021 11:31:46
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que mediante escrito de 4 de setiembre de 2019 refiere que el procedimiento de autos tiene relación con el Expediente Judicial N° 12446-2018-0-1801-JR-CA-20, al existir identidad de partes, materia controvertida y actos administrativos. Asimismo, reitera la falta de competencia de la Administración para emitir los valores impugnados por encontrarse en trámite la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] y añade que ello supone la comisión del delito de abuso de autoridad y avocamiento indebido, lo que denunciará a la fiscalía si su situación patrimonial no es respetada a nivel administrativo.

Que en el presente caso, con Carta N° [redacted] y Requerimiento N° [redacted] notificados el 21 de mayo de 2014, la Administración inició un procedimiento de fiscalización parcial a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente relativas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 4653, 4654, 4656 y 4657). Durante la fiscalización se emitieron adicionalmente los Requerimientos N° [redacted] este último al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

Que como resultado de la fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° [redacted] y la Resolución de Multa N° [redacted] correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 4940 y 4944), en adelante, los valores originales.

Que cabe señalar que los valores originales se sustentaron en los reparos efectuados por: 1) Amortización de intangibles, 2) Facturas Vendomática (reembolso de gastos de leasing/gastos de alquiler) sin sustento de causalidad, 3) Gastos que constituyen activo fijo, 4) Gastos por servicios de asesoría legal no sustentados, 5) Gastos de otros ejercicios, 6) Gastos sin sustento documentario, 7) Gastos de alquiler de local, no demostró causalidad, 8) Gastos ajenos, no demostró la salida, 9) Gastos por compra de libros no acreditados, 10) Reparos por depreciación y 11) Gastos de servicios de mensajería no sustentados.

Que el 29 de diciembre de 2014 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores originales (fojas 4812 a 4834) y mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 26 de junio de 2015, la Administración resolvió el recurso interpuesto declarando la nulidad parcial del Resultado del Requerimiento N° [redacted] en el extremo del reparo por gastos de servicios de mensajería no sustentados, así como la nulidad total de los valores originales.

Que debido a la declaración de nulidad la Administración prosiguió con el procedimiento de fiscalización, para lo cual emitió el Requerimiento N° [redacted] con relación, únicamente, al reparo por gastos de servicios de mensajería no sustentados, dejándose constancia en el resultado del requerimiento que no se formulaba reparo en tal extremo, en atención a la respuesta brindada por la recurrente (fojas 5153 a 5168).

Que la Administración culminó el procedimiento de fiscalización con la emisión y notificación de la Resolución de Determinación N° [redacted] y la Resolución de Multa N° [redacted], con sustento en los reparos previamente señalados, con excepción del reparo por gastos de servicios de mensajería no sustentados, que fue levantado, siendo estos los valores materia de impugnación en el procedimiento contencioso de autos, en adelante, los nuevos valores.

Que cabe indicar que el 10 de agosto de 2015 la recurrente interpuso recurso de apelación contra la precitada Resolución de Intendencia N° [redacted] el cual fue elevado y tramitado ante este Tribunal con el Expediente N° 13035-2015, siendo resuelto mediante la Resolución N° 04559-1-2018 de 14 de junio de 2018, que confirmó la anotada resolución de intendencia.

Que de acuerdo con el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por 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 de dicho código, siendo

¹ Notificado el 26 de junio de 2015, según la constancia que obra en autos (foja 5168).

² Estos valores fueron notificados el 21 de enero de 2016, según las constancias que obran en autos (fojas 5435 y 5465).

³ Según la copia del cargo del escrito del recurso interpuesto que obra en autos (fojas 5303 a 5315).



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Que según el artículo 75 del citado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que de otro lado, el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, señala que la declaración de nulidad tendrá efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

Que en las Resoluciones N° 08376-1-2016 y 02229-3-2017, entre otras, se ha indicado que la declaración de nulidad tiene efectos retroactivos que alcanzan a todo lo sucedido antes de la notificación del acto nulo, pues la norma antes citada es clara al establecer que la retroactividad se considera «a la fecha del acto» y, por tanto, si el acto es declarado nulo y por ello es expulsado del mundo jurídico, los efectos que produjo a raíz de su notificación también deben considerarse excluidos junto con él.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 13403-7-2008 y 07445-2-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral⁴, pudiendo ser continuado incluso luego de que la Administración hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y de multa vinculadas con el tributo o tributos y periodo o periodos materia de revisión.

Que el citado criterio es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, específicamente, con las resoluciones de determinación⁵, de modo que en caso que estas sean declaradas nulas, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que este continúa en trámite.

Que de acuerdo con lo expuesto, al haberse declarado la nulidad de los valores originales, estos fueron expulsados del mundo jurídico y, en consecuencia, la Administración no había culminado el procedimiento de fiscalización parcial que inició respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, encontrándose facultada para proseguir con su labor de fiscalización, que, en el caso de autos, concluyó con la emisión y notificación de los nuevos valores, que son materia de impugnación en autos.

Que en cuanto a que los nuevos valores son nulos por vulneración al debido procedimiento, dado que la Administración no revisó el expediente de fiscalización, no analizó los actuados ni evaluó los medios probatorios presentados, cabe indicar que de la revisión de los fundamentos contenidos en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5436 a 5460) se observa que los reparos que formuló la Administración con dicho valor tienen como sustento los requerimientos cursados durante el procedimiento de fiscalización, así como la evaluación de los descargos y medios probatorios de la recurrente, que fueron recogidos en los resultados de los mencionados requerimientos, siendo este conjunto de actuaciones procedimentales el que conforma el expediente de fiscalización, por lo que los cuestionamientos que expone la recurrente carecen de asidero.

Que lo señalado también deja sin sustento la alegada vulneración al derecho de defensa de la recurrente por una falta de adecuada motivación de los nuevos valores, ya que estos —en particular, la Resolución de Determinación N° — recogen en sus fundamentos los requerimientos y sus resultados, estos últimos en los que se dejó constancia de la evaluación de los descargos y medios probatorios de la recurrente, esto es, en los actuados que conforman el expediente de fiscalización, de lo que se tiene que

⁴ Es del caso anotar que dicho criterio se refiere al procedimiento de fiscalización previsto por el artículo 61 del Código Tributario antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012, según el cual el procedimiento de fiscalización puede ser parcial o definitivo.

⁵ Según el artículo 76 del Código Tributario, 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.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

los valores cuestionados se encuentran debidamente motivados, observando lo dispuesto por los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, que disponen que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y los fundamentos y disposiciones que la amparen, por lo que en este extremo tampoco resulta amparable la vulneración alegada por la recurrente.

Que sobre la vulneración al debido procedimiento por cuanto la Administración no habría respetado la regla del expediente único establecida en el artículo 150 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe señalar que según dicha norma, recogida en el artículo 161 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, solo puede organizarse un expediente para la solución de un mismo caso, para mantener reunidas todas las actuaciones para resolver.

Que en los fundamentos de la Resolución N° 00226-Q-2016, citada por la recurrente, se ha señalado que mediante la regla del expediente único que recoge la precitada norma se evita que sobre un asunto en que existe identidad de sujetos, objeto y fundamento, se emita más de un fallo, con el riesgo de que puedan ser contradictorios y atentatorios de la cosa decidida.

Que según el artículo 9 del precitado Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda. Asimismo, el artículo 203 de dicho cuerpo legal dispone que los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley. Además, el artículo 226 del mismo cuerpo normativo señala que la interposición de cualquier recurso, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

Que habida cuenta que la Resolución de Intendencia N° _____ declaró la nulidad de los valores originales, tal acto resultaba válido y mantenía sus efectos, de conformidad con los artículos 9 y 203 antes citados, lo que no se vio enervado por la apelación que interpuso la recurrente y que finalmente fue resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° 04559-1-2018, confirmando el aludido acto, de acuerdo con el artículo 226 previamente mencionado.

Que en ese sentido, la Administración no se encontraba impedida de proseguir con el procedimiento de fiscalización iniciado, dada la declaración de nulidad de los valores originales, siendo que tal actuación de la Administración no configuró un quebrantamiento de la regla del expediente único prevista en el artículo 161 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, en la medida que dicha actuación estuvo avocada a culminar el procedimiento de fiscalización con la emisión y notificación de los nuevos valores, lo que no se tramitaba en otro procedimiento administrativo —supuesto en el cual podría cuestionarse la organización de más de un expediente para la solución de un mismo caso— sino en aquel iniciado mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ por lo que lo alegado por la recurrente en este extremo no resulta atendible.

Que en cuanto a que la alegada vulneración de la regla del expediente único originó una duplicidad de procedimientos administrativos por los mismos tributos y periodos, esto es, a decir de la recurrente, la reclamación ante la Administración contra los nuevos valores y la apelación ante el Tribunal Fiscal contra la Resolución de Intendencia N° _____ por lo que la Administración no podía pronunciarse anticipadamente sobre la reclamación, dado el riesgo de fallos contradictorios de ambas entidades, cabe señalar que, sin perjuicio de lo indicado sobre la alegada vulneración de la regla del expediente único, los recursos a los que alude la recurrente trataron cuestiones distintas, ya que, de un lado, la reclamación ante la Administración fue interpuesta contra los nuevos valores (valores impugnados en autos), mientras que la aludida apelación ante el Tribunal Fiscal (Expediente N° 13035-2015) fue interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° _____ que declaró la nulidad de los valores originales, debiendo destacarse que la Resolución N° 04559-1-2018, que resolvió dicha apelación, señaló que «...*habiéndose declarado nulos los valores que fueron objeto de reclamación, con cuya declaración se encuentra de acuerdo la recurrente, dichos actos han desaparecido de la esfera jurídica de ésta al haberse detectado que no fueron emitidos conforme a ley, y en consecuencia, al no tener efectos jurídicos individuales respecto de la recurrente, no existe controversia sobre la cual corresponda emitir pronunciamiento en esta instancia*», lo



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

que resalta que con dicha apelación no existía materia controvertida y, en esa medida, de ningún modo cabía la posibilidad de que la Administración hubiera emitido un pronunciamiento contradictorio al resolver la reclamación contra los valores impugnados en autos, por lo que lo sostenido en este extremo por la recurrente no resulta amparable.

Que sobre la presunta infracción al numeral 4 del artículo 168 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁶, que dispone como una medida de seguridad documental aplicable por las entidades que en ningún caso se hará un doble o falso expediente, cabe señalar que tal norma busca asegurar la organización de un solo expediente para la solución de un mismo caso, tal como establece el precitado artículo 160 del mismo cuerpo legal, siendo que en el presente caso la aludida norma no ha sido infringida por la Administración, dadas las distintas causas ventiladas; así, de un lado, la apelación interpuesta que dio lugar a la Resolución N° 04559-1-2018 y, de otro, la reclamación contra los valores que son objeto de impugnación en autos en vía de apelación; por lo que no procede estimar lo alegado en este extremo por la recurrente.

Que de otro lado, la recurrente alega la nulidad de los nuevos valores debido a la falta de competencia de la Administración para emitirlos, dado que carecía de su potestad revocatoria ante la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011956, lo que tendría asidero en el artículo 108 del Código Tributario y la Resolución N° 00815-1-2005.

Que según el artículo 108 del Código Tributario, después de la notificación, la Administración solo podrá revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos en los siguientes casos: 1) Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178 del citado código, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración y el deudor tributario, 2) Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo y 3) Cuando la SUNAT como resultado de un posterior procedimiento de fiscalización de un mismo tributo y período tributario establezca una menor obligación tributaria, siendo que este caso, los reparos que consten en la resolución de determinación emitida en el procedimiento de fiscalización parcial anterior serán considerados en la posterior resolución que se notifique.

Que este Tribunal mediante Resolución N° 00815-1-2005 ha establecido como criterio que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria que la Administración, al amparo del numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario⁷, no tiene la facultad de revocar, modificar, sustituir o complementar sus actos cuando estos se encuentren impugnados en la instancia de apelación, inclusive, tratándose de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.

Que cabe señalar que los valores impugnados en autos (nuevos valores) no fueron emitidos al amparo del artículo 108 del Código Tributario⁸, al no ser consecuencia de la revocación, modificación, sustitución o complementación de actos anteriores; siendo que si por tales la recurrente se refiere a los valores originales, debe precisarse que estos actos fueron declarados nulos mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140011956 y, por tanto, se reputan inexistentes, por lo que mal podría afirmarse que los valores impugnados en autos revocaron, modificaron, sustituyeron o complementaron los valores originales.

Que en ese sentido, dado que los nuevos valores no son resultado del ejercicio de las potestades previstas en el artículo 108 del Código Tributario, la Administración no se encontraba impedida de emitirlos o carecía de competencia para ello por haberse interpuesto la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011956, no resultando aplicable el criterio establecido en la Resolución N° 00815-1-2005, por lo

⁶ La recurrente se refirió al artículo 166 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

⁷ Se refiere al numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, modificado por Decreto Legislativo N° 953, cuyo texto se ha mantenido en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

⁸ En el rubro II. Sustentación y base legal del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0066876, la Administración señala que dicho valor es emitido en atención a lo resuelto por la Resolución de Intendencia N° 0150140011956, que había declarado la nulidad de la Resolución de Determinación N° 022-003-0041625 (foja 5463).



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

que la nulidad de los nuevos valores por los motivos que alega la recurrente carece de sustento.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, se desestiman las vulneraciones a los derechos de defensa y al debido procedimiento alegadas por la recurrente, sobre las cuales sustenta la nulidad del procedimiento de fiscalización llevado a cabo y los valores que son materia de impugnación en autos.

Que con relación a que la actuación de la Administración evidenciaría la comisión del delito de abuso de autoridad y avocamiento indebido, cabe indicar que no corresponde a este Tribunal calificar supuestos hechos delictivos, del mismo modo que tampoco cabe pronunciarse acerca de la intención que manifiesta la recurrente de formular la denuncia de tales hechos ante las autoridades competentes.

Que sobre lo alegado por la recurrente en cuanto a que el procedimiento de autos tiene relación con el Expediente Judicial N° 12446-2018-0-1801-JR-CA-20, por existir identidad de partes, materia controvertida y actos administrativos, debe indicarse que el aludido expediente judicial corresponde a la demanda contencioso administrativa incoada por la recurrente contra la Resolución N° 04559-1-2018, según se puede verificar de la información de acceso público de la página web del Poder Judicial del Perú⁹.

Que de la revisión de dicha información de acceso público se aprecia que, a la fecha, la demanda interpuesta ha sido declarada infundada mediante la sentencia dictada por Resolución N° NUEVE de 10 de diciembre de 2019 del Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, y confirmada en segunda instancia por la Resolución N° CATORCE de 3 de julio de 2020 de la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Que en dichos fallos judiciales se puede apreciar que la controversia gira en torno a dilucidar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución N° 04559-1-2018, por lo que no es correcta la pretendida relación respecto de la materia controvertida y los actos administrativos del proceso judicial iniciado y el presente procedimiento administrativo.

II. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que según el Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 5462), la Administración efectuó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por: 1) Amortización de intangibles, 2) Facturas Vendomática (reembolso de gastos de leasing/gastos de alquiler) sin sustento de causalidad, 3) Gastos que constituyen activo fijo, 4) Gastos por servicios de asesoría legal no sustentados, 5) Gastos de otros ejercicios, 6) Gastos sin sustento documentario, 7) Gastos de alquiler de local, no demostró causalidad, 8) Gastos ajenos, no demostró la salida, 9) Gastos por compra de libros no acreditados y 10) Reparos por depreciación; por lo que corresponde determinar si los reparos efectuados por la Administración se encuentran arreglados a ley.

1. Amortización de intangibles

Que la recurrente sostiene que en el año 2009 adquirió la totalidad de las acciones de y en el año 2010 absorbió a dicha empresa, luego de lo cual adoptó su denominación social, siendo que como consecuencia de la fusión por absorción reconoció como un activo intangible el derecho de llave determinado en función de los contratos de alquiler, concesión y arrendamiento de espacios que la absorbida había celebrado con sus proveedores de espacios, contratos que por su naturaleza legal originaron relaciones contractuales limitadas en el tiempo, lo que explica la vida limitada del activo intangible que originó la deducción de su amortización en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que indica que el valor del derecho de llave fue reconocido y está sustentado con el informe «determinación del derecho de llave» de Valorem y , el informe contable sobre transferencia patrimonial por fusión y obtención de plusvalía, el informe general sobre la naturaleza del mayor valor pagado en la

⁹ https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/CorteSuprema/s_cortes_suprema_home/as_Inicio/.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

adquisición de una empresa en marcha, emitido por el [redacted] y el informe sobre la naturaleza de la plusvalía mercantil generada en la adquisición del total de las acciones de [redacted] emitido por el mismo estudio.

Que refiere que una lectura sistemática de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento permite apreciar que el derecho de llave califica expresamente como un activo intangible de duración limitada, sin condicionamiento alguno, por lo que no resulta válido que la Administración desconozca dicha característica, debiendo tenerse en cuenta que en la Resolución N° 21510-4-2012 se ha destacado que el derecho de llave es un activo intangible de duración limitada.

Que menciona que durante la fiscalización exhibió y presentó copia de los contratos que celebró la absorbida [redacted], así como una lista de los clientes y proveedores con los cuales dicha empresa tuvo una relación comercial vigente antes, durante y después del ejercicio 2009 y que sustentan el valor reconocido bajo el concepto de derecho de llave.

Que en el escrito de 4 de setiembre de 2019 agrega que las NIC no constituyen normas jurídicas, no son fuente del derecho tributario y por tanto no son vinculantes, por lo que el supuesto incumplimiento de los criterios de la NIC 38 para la calificación de un activo intangible no puede conllevar al desconocimiento de la amortización del derecho de llave, por lo que tal exigencia de la Administración afecta el requisito de validez del acto administrativo referido a la debida motivación, incurriéndose en causal de nulidad, debiendo tenerse en cuenta las sentencias recaídas en los Expedientes N° 7779-2015 y 13994-2017, emitidas por la Sexta Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Que alega que el derecho de llave cumple el criterio de identificabilidad de la NIC 38, en la medida que ella (la recurrente) y [redacted], luego de la fusión, constituyeron una sola entidad, por lo que ella no es un tercero en los contratos de la absorbida [redacted] y, por ende, no estaba impedida de explotar económicamente tales contratos que dieron origen al activo intangible, careciendo de sustento lo indicado por la Administración en cuanto a que ella no podía realizar tal explotación económica en razón a que los contratos presentados impedían su cesión a terceros.

Que destaca que los contratos de corta duración eran potencialmente prorrogables y en muchos de ellos se dio su continuidad y que los acuerdos verbales sobre el arrendamiento, cesión o comodato son permitidos por el Código Civil y no están sujetos a formalidades para su validez y eficacia, por lo que las observaciones sobre estos extremos constituirían un abuso de autoridad de la Administración.

Que anota que el cumplimiento del criterio de identificabilidad demuestra visiblemente la existencia de beneficios económicos futuros originados por los contratos, sobre los cuales se tenía control a través de la restricción a terceros a la obtención de tales beneficios económicos.

Que arguye que el hecho que los contratos suscritos por la absorbida Vend S.A.C. contengan cláusulas que permiten su prórroga, no da lugar a que la Administración establezca que tales contratos carecen de la característica de tener un plazo de vigencia definido.

Que precisa que el informe «determinación del derecho de llave» de [redacted] presentado en la fiscalización, sí contiene la determinación del derecho de llave, contrario a lo sostenido por la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que en marzo de 2010 se aprobó el proyecto de fusión de la recurrente [redacted], en el cual no se acordó «derecho de llave» alguno; que en abril de 2010 se acordó contratar a un estudio de abogados para que emitiera un informe sobre el tratamiento legal y contable de una solicitud de goodwill proveniente de la diferencia entre el patrimonio de [redacted] y el mayor valor pagado por las acciones de esta empresa; que en mayo de 2010, sobre la base del informe solicitado, se acordó la identificación y valorización del «derecho de llave» que se habría generado; y en junio de 2010, sobre la base del mismo informe, se acordó una reclasificación de cuentas, de modo que se reconozca el derecho de llave del goodwill antes mencionado, siendo que en



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

el balance aprobado al 24 de junio de 2010 se estableció el derecho de llave en S/36 658 680,00, cuya amortización en el ejercicio 2011 fue S/3 665 868,00.

Que indica que según el informe del Estudio Muñoz-Nájara Bustamante & Asociados, la plusvalía mercantil (goodwill) se habría justificado en (i) las posiciones o espacios estratégicos de la absorbida donde se ubicaban las máquinas expendedoras y (ii) la expectativa de beneficios económicos futuros como consecuencia del incremento de las posiciones o espacios estratégicos, siendo por tales circunstancias que el informe determinó que la naturaleza del mayor valor pagado por las acciones de constituyó un derecho de llave, al menos en la parte relacionada con los beneficios económicos que se obtendrían como consecuencia del aumento de las utilidades relacionadas con las posiciones o espacios estratégicos y los derechos contractuales para usarlos.

Que menciona que de la revisión de los contratos exhibidos por la recurrente se puede apreciar la cesión en uso o arrendamiento de distintos espacios para la colocación de máquinas expendedoras, estando prohibido el subarrendamiento o el uso distinto de los espacios, previéndose también la posibilidad de prórroga de los contratos de común acuerdo, de lo cual establece que los contratos tuvieron por finalidad la explotación de las máquinas expendedoras en espacios físicos arrendados, sin que los derechos de uso de tales espacios califiquen como un «derecho de llave», ya que no se pactó el otorgamiento o traspaso de una determinada clientela o una contraprestación relacionada con el valor de los espacios.

Que anota que el supuesto «derecho de llave» no cumple con los criterios de identificabilidad y control señalados en la NIC 38, puesto que el hecho de no contarse con contratos escritos —según lo indicado por la recurrente— no permite identificar la fecha del acuerdo, la vigencia del contrato, las máquinas cedidas y el plazo de la cesión, la ubicación de los espacios estratégicos y los derechos de uso, siendo que en los casos en los que se presentó contratos, muchos de ellos ya se encontraban vencidos o próximos a vencer, por lo que al ejercicio 2011 no se encontraban vigentes.

Que agrega que lo anterior también evidencia que la recurrente no ejercía el control sobre el supuesto «derecho de llave», puesto que muchos de los contratos exhibidos ya habían vencido a la fecha de la fusión, consignaban una cláusula que impedía a la absorbida ceder o subarrendar los espacios y los propietarios de los espacios eran quienes realmente tenían el control sobre ellos.

Que refiere además que la capacidad de control sobre los beneficios económicos estaba supeditada a los propietarios de los espacios, siendo que nada garantizaba a la renovación de los contratos que le permitieran continuar con el uso de los espacios.

Que en el presente caso, según se aprecia del punto 1 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (fojas 5451 a 5460), la Administración reparó el gasto por concepto de amortización del intangible denominado «derecho de llave», al no calificar como tal por la legislación tributaria, las normas internacionales de información financiera y las normas internacionales de contabilidad, toda vez que no están sustentadas las características de separabilidad e identificabilidad, la posibilidad de ser transferido o vendido, la obtención de beneficios económicos, así como la vida útil limitada por ley o por su naturaleza.

Que a través del punto 1 del Requerimiento N° (fojas 4629 y 4630), la Administración solicitó a la recurrente documentación relativa a la Cuenta 682191 «Amortización otros intangibles» por S/3 665 868,00, dejándose constancia en el resultado del indicado requerimiento que la recurrente presentó, respecto del derecho de llave a que se refiere dicha cuenta contable, el informe «determinación del derecho de llave» de el informe contable sobre transferencia patrimonial por fusión y obtención de plusvalía, el informe general sobre la naturaleza del mayor valor pagado en la adquisición de una empresa en marcha emitido por el y el informe sobre la naturaleza de la plusvalía mercantil generada en la adquisición del total de las acciones de emitido por el mismo estudio (fojas 4616 y 4617).

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 4552 y 4553), la Administración indicó que en el último informe mencionado se señaló que la recurrente adquirió la empresa pagando su valor por las posiciones o espacios estratégicos que tenía, a fin de



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

utilizarlas para sus máquinas expendedoras de productos, lo que le permitiría incrementar sus ingresos por un periodo consolidado y establecido en sus contratos. En ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara los contratos de referidos a los espacios estratégicos con los que contaba y en virtud de los cuales se habría originado una plusvalía al momento de la fusión entre la recurrente y Asimismo, le solicitó una relación de todos los proveedores de espacios con los que contaba

Que en el resultado del precitado requerimiento (fojas 4533 a 4542), la Administración señaló que la recurrente proporcionó los contratos en forma parcial; asimismo señaló que según el informe antes aludido, el derecho de llave consistió en el derecho a usar las posiciones o espacios estratégicos donde se ubicarían las máquinas expendedoras, ante lo cual aquélla destacó que según la NIC 38 la definición de un activo intangible requiere sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía obtenida de una combinación de negocios y que tenga control sobre él mediante el poder de obtener beneficios económicos futuros o restringir el acceso de terceros a tales beneficios. Al respecto, indicó que la recurrente no ejercía control sobre los espacios estratégicos, ya que la mayoría de los contratos proporcionados prohibía la cesión de los espacios, en tanto otros contratos solicitados no fueron exhibidos a fin de poder evaluar el supuesto control, destacando además que tampoco existía la posibilidad de que tales espacios fueran separados o escindidos de la empresa y vendidos, tal como señala la NIC 38. De otro lado, mencionó que si bien los plazos de duración de los contratos presentados oscilaron entre los 6 meses y 2 años, algunos de estos ya habían vencido al momento de la fusión de la recurrente y además que en los contratos se estipuló que el plazo podía ser prorrogado previo acuerdo, con lo cual la vigencia de los contratos se tornaría en indefinida, por lo que no podría afirmarse la existencia de la vida útil limitada de un activo intangible. En ese sentido, la Administración concluyó que el derecho de llave referido por la recurrente no calificaba como un activo intangible de duración limitada susceptible de considerarse como gasto o ser amortizado de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que de acuerdo con lo expuesto, la controversia consiste en determinar si el denominado «derecho de llave», cuya amortización fue registrada en la Cuenta 682191 por S/3 665 868,00, corresponde a un activo intangible y, de ser así, si es de duración limitada, lo que permitirá establecer la deducibilidad de dicha amortización en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que según el inciso g) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del reglamento de la citada ley aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF señala que se consideran activos intangibles de duración limitada aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill).

Que con relación a las normas citadas, en la Resolución N° 03430-5-2006 se ha señalado que, a diferencia de los bienes del activo fijo tangibles, sobre los que la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles, el tratamiento es distinto, pues en principio no se permite su deducción. No obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza.

Que sobre el derecho de llave, en la Resolución N° 06106-3-2012, teniendo en cuenta la definición dada



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

por la Enciclopedia Jurídica «Omeba»¹⁰, este Tribunal ha señalado que aquél es un elemento integrante del fondo de comercio, cuya composición puede variar de caso en caso, pero que en general y conforme a la doctrina francesa se le puede identificar con la clientela, aun cuando habitualmente se consideran, además de la clientela, otros índices, como, por ejemplo, el derecho al local, el nombre y el crédito.

Que en la Resolución N° 19029-3-2012, citando a la misma enciclopedia jurídica¹¹, se ha indicado que el fondo de comercio es un organismo económico determinado principalmente por su función técnica, que puede ser comercial o industrial, terrestre o marítimo, y toma diversos nombres según el objeto de su ejercicio, siendo que sus elementos constitutivos son el domicilio, el patrimonio, la clientela, la llave, el nombre comercial, el emblema, el derecho al local, los dibujos y modelos industriales, las patentes, las marcas, los contratos pendientes de ejecución, las mercaderías, las instalaciones, muebles, maquinarias, los inmuebles, entre otros.

Que como se ha mencionado, por regla general, la Ley del Impuesto a la Renta no permite la deducción del precio pagado por activos intangibles, admitiendo, por excepción, la deducción de activos intangibles de duración limitada, que son tales, por remisión expresa de la ley al reglamento, aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, entre los cuales no están comprendidos el fondo de comercio (goodwill), pero, en cambio, sí el derecho de llave.

Que de lo expuesto se puede señalar que el derecho de llave al formar parte del fondo de comercio, en principio, no sería deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, a menos que sea posible identificársele como un activo intangible de duración limitada, distinguible de los demás componentes del fondo de comercio, caso en el cual sería procedente su deducción como gasto o a través de su amortización.

Que en las Resoluciones N° 16688-5-2011, 20274-9-2012, 19070-10-2013, 11186-1-2015, 7523-4-2017, 3156-9-2019, entre otras, este Tribunal ha recurrido a las normas contables, como las normas internacionales de contabilidad, a fin de establecer si el concepto analizado podía ser identificado como un activo intangible.

Que según la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 38¹², un activo intangible es un activo que carece de apariencia física, es identificable, se tiene control sobre él y contribuye a la obtención de beneficios económicos futuros.

Que el párrafo 12 de la citada NIC señala que un activo es identificable si: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la empresa y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la empresa tenga la intención de llevar a cabo la separación; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos y obligaciones.

Que el párrafo 13 de la mencionada NIC prevé que una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. Asimismo, el párrafo 16 indica que la empresa puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, estos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la empresa tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de

¹⁰ Enciclopedia Jurídica «Omeba», Tomo XVIII, Editorial Driskill S.A., Buenos Aires, 1991, pág. 893.

¹¹ Ob. Cit., Tomo XII, págs. 384 a 400.

¹² Según la versión aprobada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

los clientes) cumplen la definición de activo intangible.

Que el párrafo 17 de la precitada NIC menciona que entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la empresa.

Que mediante contrato de compraventa de acciones elevado a escritura pública el 15 de diciembre de 2009 (fojas 2820 a 2843), los titulares del 100% de las acciones representativas del capital social de la empresa vendieron dichas acciones a la recurrente (actuando con su anterior denominación social por un precio de \$20 000 000,00.

Que mediante escritura pública de 19 de abril de 2010, según la Junta General de Accionistas de 5 de marzo de 2010, se acordó la fusión por absorción de la empresa por parte de asumiendo esta última los activos y pasivos de aquella. Dicha reorganización societaria entró en vigencia el 19 de abril de 2010, sin modificar el capital social de la absorbente, por ser esta la propietaria de todas las acciones de la absorbida, según consta en el Asiento B0004 de la Partida N° 00565180 del Registro de Personas Jurídicas de Lima (foja 1911).

Que mediante escritura pública de 22 de abril de 2010, según la Junta General de Accionistas de 20 de abril de 2010, se acordó, entre otros, modificar totalmente el estatuto social de la recurrente, incluyendo su denominación social a como consta en el Asiento B00005 de la precitada Partida N° (foja 1910).

Que según el Acta de Junta Universal de Accionistas de la recurrente de 30 de abril de 2010 (foja 1929), se acordó la contratación de un estudio de abogados especializado en derecho tributario para que emita un informe sobre el tratamiento legal y contable con relación a la diferencia ente el patrimonio de la absorbida y el mayor valor pagado por la compra de las acciones de esta empresa, de modo que sean absueltas interrogantes, tales como si tal diferencia corresponde a una plusvalía comercial, su demostración, su tratamiento legal y si es deducible tributariamente.

Que consta en el Acta de Junta Universal de Accionistas de la recurrente de 21 de mayo de 2010 (foja 1926) que, luego de la lectura del informe anteriormente solicitado, se acordó seguir sus recomendaciones y, en ese sentido, se ordenó a la gerencia que identifique y valore el derecho de llave que se habría generado a raíz de la fusión por absorción, autorizándose la contratación de peritos y profesionales convenientes para tal fin.

Que según el Acta de Junta Universal de Accionistas de la recurrente de 10 de junio de 2010 (fojas 1924 y 1925), teniendo en consideración el informe elaborado por el el informe contable del contador de la recurrente, el informe legal sobre la naturaleza del mayor en la adquisición de una empresa en marcha, el informe y valorización del perito tasador contratado y el informe de verificación preparado por los especialistas tributarios, se acordó la reclasificación de las Cuentas 34.101.04 «Goodwill» y 34.101.05 «Derecho de Llave», a fin de reflejar en el balance el monto que se encontraba en la Cuenta «Goodwill», en la parte correspondiente al derecho de llave.

Que mediante Junta Universal de Accionistas de 25 de junio de 2010 (fojas 1922 y 1923), se aprobó el balance de la recurrente al 24 de junio de 2010, en el que se aprecian en la cuenta del activo no corriente los denominados «Goodwill» por S/9 828 318,00 y «Derecho de llave» por S/36 658 680,00.

Que de los antecedentes expuestos se aprecia que la recurrente a través de un proceso de fusión por absorción, incorporó en su patrimonio la totalidad de los activos y pasivos de la empresa, habiendo aquella adquirido previamente la totalidad de las acciones de esta última, a cambio de un precio que habría sido mayor a la totalidad del patrimonio de la absorbida, siendo que este mayor valor pagado y como consecuencia de la fusión por absorción llevada a cabo es lo que habría originado un goodwill, respecto del cual la recurrente identificó que una parte estaba constituido por un derecho de llave, reconociéndolo como tal en su contabilidad.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que durante la fiscalización la recurrente señaló que el denominado «derecho de llave» fue determinado en función de los contratos de alquiler / concesión / arrendamiento de espacios celebrados por la absorbida Vend S.A.C. con sus clientes, contratos que por su naturaleza legal dieron origen a relaciones contractuales limitadas en el tiempo, siendo tal circunstancia la que explica la vida limitada del activo intangible identificado como «derecho de llave», cuya amortización dio origen a una deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (foja 2122).

Que la recurrente presentó el Informe de 12 de mayo de 2010, elaborado por el [redacted] (fojas 1978 a 1999), en el que se desarrolla la naturaleza del mayor valor pagado en la adquisición de empresas, la deducibilidad del derecho de llave y el reconocimiento del derecho de llave. Sobre el primer punto, esto es, sobre la naturaleza del mayor valor pagado específicamente en la adquisición de las acciones y posterior absorción del patrimonio de [redacted], el aludido informe identifica este mayor valor pagado (al menos una parte) como un derecho de llave que reúne las características para ser considerado como un activo intangible, siendo tales características la identificabilidad, el control sobre el recurso en cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros, todas ellas señaladas por la NIC 38.

Que sobre el criterio de identificabilidad, el informe señala que el mayor valor pagado por la absorbida Vend S.A.C. está relacionado con las expectativas de la obtención de beneficios económicos futuros a raíz del incremento del número de posiciones o espacios estratégicos en donde se ubican las máquinas expendedoras, al que la recurrente tendrá derecho a usar. En ese sentido, el informe refiere que el criterio en cuestión se cumpliría en la medida que el derecho de llave es susceptible de ser transferido conjuntamente con los activos con los que guarda relación, esto es, el derecho a usar las posiciones o espacios estratégicos en donde se ubicarán las máquinas expendedoras y estas últimas (foja 1991).

Que durante la fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente una relación de todos los proveedores de espacios estratégicos con los que contaba la absorbida [redacted] así como los contratos en los que constaran los acuerdos referidos a los espacios estratégicos con los que dicha empresa contaba y en virtud de los cuales se habría generado el derecho de llave con ocasión de la adquisición de la mencionada empresa.

Que la recurrente presentó una relación de 212 proveedores de espacios estratégicos (fojas 3138 a 3145) y proporcionó copia de 107 contratos (fojas 3155 a 3281 y 3421 a 3854), los cuales figuran detallados en el Anexo N° 05 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 4486 a 4492).

Que al no haber la recurrente proporcionado todos los contratos o acuerdos que habrían originado el denominado «derecho de llave» a raíz de la adquisición del patrimonio de la absorbida [redacted] esta instancia comparte la conclusión de la Administración en el sentido que, respecto de los contratos o acuerdos no sustentados, no es posible verificar el cumplimiento de las características que permitirían calificar a dicho «derecho de llave» como un activo intangible.

Que de la revisión a los contratos presentados, listados en el Anexo N° 05 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] se observa que aun cuando no todos son uniformes en el contenido de sus cláusulas, en general se puede apreciar que en ellos los proveedores se obligaron a poner / a ceder en arrendamiento o dar en uso, en favor de la empresa absorbida, espacios o ambientes destinados a la instalación de máquinas expendedoras de bebidas frías y/o calientes y/o snacks y/o balanzas para pesaje personal, a cambio de una contraprestación.

Que según el precitado párrafo 12 de la NIC 38, un activo es identificable no solo cuando es separable, esto es, susceptible de ser separado o escindido de la empresa y luego transferido individualmente o junto con un contrato, otro activo identificable o un pasivo con los que guarde relación, sino también cuando el activo surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos y obligaciones.

Que dado que como consecuencia de la fusión por absorción llevada a cabo la recurrente adquirió a la empresa [redacted] en su conjunto, permitiéndole continuar con la explotación de su actividad económica



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

a partir de los activos y pasivos que le fueron transferidos, ello implicó que la recurrente asumiera los derechos y obligaciones derivados de los acuerdos contractuales que mantenía a la fecha de entrada en vigencia de la fusión por absorción, lo que incluyó el derecho a la explotación económica de los espacios cedidos por los proveedores, a través de la colocación de máquinas expendedoras.

Que en ese sentido, respecto de los contratos presentados que demuestran la existencia de los acuerdos contractuales entre la absorbida y los proveedores de espacios, se encuentra sustentado el criterio de identificabilidad para el reconocimiento de un activo intangible.

Que en cuanto al criterio de control, el informe antes aludido señala que el recurso que subyace al activo bajo comentario (derecho de llave) fueron las máquinas expendedoras de productos para los consumidores y los derechos de uso de las posiciones o espacios estratégicos en donde se ubicarían las máquinas expendedoras, reflejados en el incremento del número de posiciones o espacios estratégicos en donde serían ubicadas las mencionadas máquinas, siendo evidente, según el mismo informe, que la recurrente sería la única beneficiaria de los ingresos que se deriven del mencionado incremento del número de posiciones o espacios estratégicos (foja 1990).

Que según los precitados párrafos 13 y 16 de la NIC 38, una empresa controlará un activo siempre que pueda obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el activo y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios, siendo que en el caso de una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, la ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan la expectativa de relaciones con los clientes, por lo general evidenciarán un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas.

Que como se indicó, la recurrente solo presentó evidencia documental sobre 107 acuerdos contractuales celebrados con sus proveedores de espacios estratégicos, de un total de 212 acuerdos que habrían originado el denominado «derecho de llave» a raíz de la adquisición del patrimonio de la absorbida

Que de la revisión a los contratos presentados, se aprecia que solo una parte de ellos se encontraba vigente a la fecha de entrada en vigencia de la fusión por absorción, esto es, 19 de abril de 2010, y otros se encontraban por vencer ese mismo año, no pudiendo considerarse que la recurrente hubiese tenido un nivel de control suficiente sobre el derecho de uso de los espacios estratégicos subyacente a los acuerdos celebrados, toda vez que en algunos casos se establecieron plazos de vigencia fijos sin supuestos de renovación o prórroga automática¹³, en otros se estableció la posibilidad de dejar sin efecto o resolver los contratos de manera unilateral por parte de los titulares de los espacios estratégicos o por cualquiera de las partes contratantes¹⁴, mientras que en otros casos se estableció que . podía retirar sus máquinas en caso no se tuviera un rendimiento mínimo en un plazo determinado¹⁵; todo lo cual vuelve incierta la expectativa de relaciones con los proveedores de espacios y con ello los beneficios económicos que se derivarían de las mismas. En ese sentido, no está acreditado el criterio de control para el reconocimiento de un activo intangible.

Que en la misma línea argumentativa, se tiene que a partir de la ausencia de control del denominado «derecho de llave», no puede considerarse satisfecho el criterio relativo a la generación de beneficios económicos futuros, en los términos expuestos en el párrafo 17 de la precitada NIC 38.

Que de lo expuesto se concluye que el denominado «derecho de llave», que según la recurrente habría surgido con ocasión la adquisición de la empresa ., en virtud de los contratos suscritos con los

¹³ Es el caso de los contratos obrantes a fojas 3157, 3161, 3169/vuelta, 3187, 3201, 3212, 3214, 3222, 3232, 3239.

¹⁴ Es el caso de los contratos obrantes a fojas 3175, 3165/vuelta, 3161, 3257, 3280, 3451, 3455, 3509, 3525, 3530, 3565, 3568, 3593, 3595, 3604, 3623, 3638, 3703, 3711, 3734, 3746, 3773 y 3785.

¹⁵ Es el caso de los contratos obrantes a fojas 3157, 3423, 3458, 3461, 3464, 3467, 3471, 3474, 3477, 3481, 3485, 3489, 3494, 3498, 3510, 3513, 3517, 3519, 3530, 3534, 3538, 3541, 3545, 3548 3551, 3555, 3557, 3561, 3565, 3569, 3573, 3576, 3596, 3599, 3611, 3622, 3626, 3630, 3638, 3642, 3645, 3648, 3653, 3656, 3677, 3680, 3684, 3688, 3700, 3704, 3707, 3713, 3717, 3721, 3726, 3729, 3738, 3763, 3765, 3779, 3781, 3785, 3796, 3799, 3803, 3806, 3814, 3823, 3826, 3829, 3831, 3836, 3840, 3842 y 3854.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

proveedores de espacios estratégicos, no cumple con todos los criterios exigidos por las normas contables para su calificación como un activo intangible.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia el análisis de la supuesta duración limitada del denominado «derecho de llave». Sin perjuicio de ello, cabe señalar que en el precitado informe materia de comentario se menciona que la duración del denominado «derecho de llave» está supeditada a la duración de los contratos en los que subyace el derecho a usar las posiciones o espacios estratégicos, de tal manera que el supuesto activo intangible era de duración limitada, en tanto su duración estaba sujeta al plazo o periodo establecido por el contrato (foja 1988).

Que al respecto, cabe mencionar que el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la duración limitada de los activos intangibles está referida a que la vida útil de estos esté limitada por la ley o por su propia naturaleza, con lo cual el análisis de la duración del denominado «derecho de llave» en función del plazo de vigencia de los contratos con los proveedores de espacios estratégicos, tal como sugiere el informe presentado, no se encuentra arreglado a lo que dispone la norma reglamentaria, siendo que la duración limitada del supuesto activo intangible, al no existir una ley en particular, debió analizarse atendiendo a la naturaleza del denominado «derecho de llave», cuestión sobre la cual la recurrente señaló que «...los contratos de corta duración eran potencialmente prorrogables y en muchos de ellos se dio su continuidad debido a la existencia de relaciones consolidadas con los proveedores y por ende una lealtad de contratación por parte de estos con nuestra Compañía» (fojas 5808 y 5809), lo cual, lejos de acreditar una duración limitada del supuesto activo intangible, evidenciaría una vocación de permanencia indefinida del denominado «derecho de llave» en el tiempo.

Que sobre lo alegado por la recurrente en cuanto a que el valor del derecho de llave fue reconocido y está sustentado con los informes presentados durante la fiscalización, cabe señalar que si bien el informe «Valor comercial neto de una empresa» de 27 de mayo de 2010, elaborado por ' está referido a la determinación del activo neto comercial y derecho de llave, en cuyo rubro II se desarrolla la determinación del derecho de llave según el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú (fojas 1951 a 1977 y 2044 a 2048), corresponde indicar dicho aspecto no fue un aspecto tenido en cuenta por la Administración en la formulación del reparo.

Que a mayor abundamiento, cabe indicar que el Informe de 26 de abril de 2010, elaborado por Rommer Vivas y dirigido a de la gerencia general de la recurrente, está referido a la transferencia patrimonial por fusión y obtención de plusvalía, en el cual se señala que es necesario solicitar a un estudio jurídico y contable la identificación de la plusvalía mercantil y que se establezca si dentro de ella hay intangibles no reconocidos por la absorbida (fojas 2038 a 2043).

Que por su parte, el Informe de 3 de marzo de 2010, elaborado por el trata aspectos generales sobre la naturaleza del mayor valor en la adquisición de una empresa en marcha y en sus recomendaciones se señala, entre otros, que para poder determinar el valor del derecho de llave en la adquisición de empresas en marcha se recomienda realizar una auditoría integral *due diligence* de las empresas involucradas en la transacción (fojas 2001 a 2037).

Que de otro lado, el Informe de 12 de mayo de 2010, elaborado por el l desarrolla la naturaleza del mayor valor pagado en la adquisición de empresas, la deducibilidad del derecho de llave y el reconocimiento del derecho de llave (fojas 1978 a 1999).

Que como se aprecia, los informes de 3 de marzo y 26 de abril de 2010 no se refieren específicamente al denominado «derecho de llave», su calificación como activo intangible de duración limitada o la determinación de su valor, mientras que el informe de 12 de mayo de 2010, debe estarse lo expresado en los considerandos precedentes sobre la falta de acreditación de los criterios para el reconocimiento del denominado «derecho de llave» como un activo intangible.

Que en cuanto a que una lectura sistemática de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento permite apreciar que el derecho de llave califica expresamente como un activo intangible de duración limitada sin condicionamiento alguno, cabe reiterar lo expuesto en el sentido que la Ley del Impuesto a la Renta no



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

permite la deducción del precio pagado por activos intangibles, admitiendo excepcionalmente su deducción cuando sean de duración limitada, que, según el reglamento de dicha ley, son aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, entre los cuales no están comprendidos el fondo de comercio (goodwill), pero sí el derecho de llave, de manera que este último, al formar parte del fondo de comercio, en principio no sería deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, a menos que sea posible identificarlo como un activo intangible de duración limitada, distinguible de los demás componentes del fondo de comercio, caso en el cual sería procedente su deducción como gasto o a través de su amortización. En ese sentido, lo argüido por la recurrente en este extremo no resulta amparable.

Que la Resolución N° 21510-4-2012, citada por la recurrente, analizó si el concepto denominado «Base de Datos» constituía un activo intangible de duración limitada, no apreciándose que el pronunciamiento emitido refuerce la tesis sostenida por la recurrente sobre el derecho de llave.

Que con relación a que las NIC no son normas jurídicas, no son fuente del derecho tributario y por tanto no son vinculantes, por lo que el incumplimiento de los criterios de la NIC 38 para la calificación de un activo intangible no puede conllevar al desconocimiento de la amortización del denominado «derecho de llave», cabe señalar que de acuerdo con el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, los cuales, según lo precisado por la Resolución N° 013-98-EF/93.01, comprenden sustancialmente a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, siendo en tal virtud que en las Resoluciones N° 06369-2-2018 y 03339-1-2019, entre otras, este Tribunal ha destacado que resulta apropiada la utilización de los conceptos que otorgan las NIC para una cabal comprensión de los hechos y transacciones que son contabilizados y tienen relación con las normas que regulan la determinación del Impuesto a la Renta, lo cual a su vez tiene amparo legal en lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que establece que en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Que en ese sentido, dado que la Ley del Impuesto a la Renta permite en algunos casos la deducción del precio pagado por la adquisición un activo intangible, concepto que es desarrollado con amplitud por la NIC 38, la que es utilizada por las empresas para el registro de hechos o transacciones económicas en su contabilidad, resulta válido que la Administración haya recurrido a esta norma contable para comprender los criterios utilizados para el reconocimiento de un activo intangible, al no haber sido tratado este aspecto por la precitada ley ni su reglamento, debiendo agregarse que este proceder de la Administración en modo alguno supone una falta a la debida motivación del acto administrativo, como arguye la recurrente, pues aquélla se materializa en la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho del reparo formulado, siendo que estos últimos comprendieron el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su reglamento, como se aprecia de los fundamentos del reparo que contiene el valor impugnado, habiéndose acudido a la NIC 38 de manera supletoria.

Que cabe destacar que resulta contradictorio el cuestionamiento de la recurrente a la utilización de la NIC 38, toda vez que el precitado Informe de 12 de mayo de 2010, elaborado por el
presentado durante la fiscalización, analizó el cumplimiento de los criterios de reconocimiento previstos en la NIC 38 para establecer que el denominado «derecho de llave» calificaba como un activo intangible.

Que sobre las sentencias invocadas por la recurrente, cabe señalar que estas no resultan vinculantes para este Tribunal, al tratarse de resoluciones judiciales que solo aplican a los casos resueltos por ellas.

Que respecto de lo indicado por la recurrente en el sentido que exhibió y presentó copia de los contratos que celebró la absorbida
, así como una lista de los clientes y proveedores con los que dicha empresa tuvo una relación comercial vigente antes, durante y después del ejercicio 2009 y que sustentan el valor reconocido bajo el concepto de derecho de llave, cabe reiterar lo señalado en el sentido que la recurrente no presentó todos los contratos que evidenciaran la existencia de acuerdos contractuales con la totalidad de clientes y proveedores informados; asimismo, el valor del denominado «derecho de llave» no



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

ha sido cuestionado por la Administración en la formulación del reparo, sino la calificación como un activo intangible de duración limitada.

Que en cuanto a que el Código Civil permite la celebración de contratos verbales de arrendamiento, cesión o comodato, no estando sujetos a otras formalidades, por lo que la observación de la Administración en este aspecto constituiría un abuso de autoridad, cabe señalar que esta instancia no advierte que la Administración hubiera sustentado su acotación en un cuestionamiento a la forma de celebración de los contratos, sino que, respecto de los casos en los que no fueron presentados contratos escritos, la recurrente no proporcionó otros medios probatorios que permitieran apreciar la existencia de los acuerdos contractuales entre la absorbida y los proveedores de espacios estratégicos, así como las características de tales acuerdos, a partir de los cuales la Administración pudiera evaluar los criterios de reconocimiento de un activo intangible, siendo que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012.

Que con relación a los argumentos dirigidos a sustentar el cumplimiento de los criterios de identificabilidad, control y beneficios económicos futuros, debe estarse al análisis desarrollado en los considerandos precedentes.

Que en cuanto a que el hecho de que los contratos suscritos por la absorbida contengan cláusulas que permiten su prórroga no da lugar a que la Administración establezca que tales contratos carecen de la característica de tener un plazo de vigencia definido, cabe indicar que dicho argumento de la recurrente está destinado a sustentar la duración limitada del denominado «derecho de llave», siendo que sobre el particular se ha señalado que la duración limitada de un activo intangible, según las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, deben atender a si la vida útil está determinada por una ley o por la naturaleza del activo intangible.

Que con relación a que el Informe de 27 de mayo de 2010, elaborado por sí contiene la determinación del derecho de llave, contrario a lo sostenido por la Administración, debe indicarse que, en efecto, el aludido informe, como previamente se ha mencionado, está referido a la determinación del activo neto comercial y derecho de llave, en cuyo rubro II se desarrolla la determinación del derecho de llave según el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú, por lo que es incorrecto lo señalado en la apelada en cuanto que el referido informe contiene «la valorización de un inmueble de dos pisos más no del referido derecho de llave» (foja 5597). Sin embargo, conviene precisar que la determinación del valor del denominado «derecho de llave» no ha sido cuestionada por la Administración en la formulación del reparo.

Que estando a los fundamentos expuestos, corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en este extremo.

2. Facturas Vendomática (reembolso de gastos de leasing/gastos de alquiler) sin sustento de causalidad

Que la recurrente sostiene que durante la fiscalización presentó un cuadro con el detalle de las máquinas expendedoras alquiladas, los contratos con los proveedores de espacio y las guías de remisión, así como hojas de servicios por la instalación de las máquinas, lo que sustenta el gasto de arrendamiento de dichas máquinas.

Que precisa que en virtud del contrato suscrito con llevó a cabo la explotación de las máquinas de esta empresa, habiéndose acordado que en la misma fecha de suscripción del contrato se dio por cumplida la entrega de las máquinas por parte de la mencionada empresa, sin otra formalidad, como actas de recepción, por lo que esta libertad contractual no puede ser desconocida por la Administración.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que indica que las máquinas arrendadas estaban siendo explotadas por _____ en diversos espacios, siendo interés de ella (la recurrente) continuar con dicha actividad, por lo que no fue necesario que ella entregara nuevamente las máquinas a los titulares de los espacios, careciendo de lógica la suscripción de actas de entrega o recepción por cada máquina.

Que agrega que su actividad exige la reparación y mantenimiento de las máquinas, lo que fue previsto en los contratos suscritos con los titulares de los espacios, así como usualmente existe la necesidad de efectuar cambios o rotaciones de máquinas de un lugar a otro, lo cual está sustentado con las guías de remisión presentadas y anota que, salvo casos puntuales, no era necesario especificar el número de serie de las máquinas, siendo de interés de ella y sus proveedores mantener operativas un determinado número de máquinas en los distintos espacios, razón por la cual no se detallaron las máquinas en los contratos.

Que refiere que durante la fiscalización entregó el detalle de los ingresos obtenidos por cada una de las máquinas arrendadas por _____ así como aquéllas sobre las cuales dicha empresa le exigió el reembolso de los gastos de leasing.

Que en su escrito de 4 de setiembre de 2019 reitera los argumentos antes señalados.

Que por su parte, la Administración señala que reparó los cargos a gastos por concepto de reembolso de gastos de leasing y gastos de alquiler debido a que la recurrente no sustentó documentariamente que las máquinas expendedoras poseídas en alquiler fueron colocadas en los locales o establecimientos sobre los cuales mantenía un contrato de arrendamiento, cesión o comodato.

Que indica que el contrato y adendas suscritos con _____ acreditan la existencia de un acuerdo para el alquiler de máquinas expendedoras, pero no demuestran los lugares en los cuales la recurrente tenía derecho a colocar dichas máquinas en virtud de los contratos de arrendamiento suscritos.

Que agrega que el documento «Anexo N° 01 – Inventario de Activos Relevantes» no contiene datos de la persona y fecha de elaboración y no es posible vincularlo con el Anexo N° 1 a que se refiere dicho contrato, el cual no fue presentado. Asimismo, los documentos «Alquiler de máquinas Vending» y «Descripción de máquinas leasing» no corresponden al Anexo N° 1 del contrato, que detallaría las máquinas alquiladas.

Que menciona que el documento «Anexo N° 01 – Detalle de contratos y guías de remisión de máquinas explotadas por _____ al cual se adjunta diversos contratos de concesión suscritos con proveedores de espacios de la recurrente, no contienen la identificación de las máquinas y que permitan determinar que corresponden a las máquinas alquiladas a _____

Que precisa que las guías de remisión y hojas de solicitud de servicio estarían referidas a servicios de instalación y retiro de máquinas expendedoras, pero no se puede identificar que estas correspondan a las máquinas alquiladas a _____

Que anota que las facturas emitidas por Banco Nuevo Mundo En Liquidación acreditan pagos vinculados con el alquiler de las máquinas expendedoras, pero no contienen información que permita identificar cuáles fueron las que fueron materia del contrato y que habrían sido colocadas por la recurrente en los espacios en los que se encontraba autorizada a utilizarlas para sus actividades.

Que según se aprecia del punto 2 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5449 a 5451), la Administración reparó el gasto por reembolso de gastos de leasing y gastos de alquiler de máquinas expendedoras, por S/1 063 148,00, al no cumplir con el principio de causalidad, toda vez que la recurrente no demostró que las máquinas alquiladas estuvieron ubicadas en los locales o establecimientos sobre los cuales mantenía un contrato de arrendamiento de espacio, cesión o comodato y, en ese sentido, que tales máquinas contribuyeron con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ (fojas 4582 y 4583), la Administración comunicó a la recurrente que había verificado que _____ le había emitido facturas, detalladas en el Anexo N° 2 (foja 4580), por S/1 486 069,75, por el alquiler de máquinas expendedoras, por lo que le solicitó proporcionar el detalle de los activos materia de alquiler, la



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

documentación sobre su entrega, acta de recepción, así como que precisara dónde se encontraban los activos, con los documentos sustentatorios y la documentación referida a la generación de ingresos con sus proveedores, como contratos, actas de entrega, guías de remisión y comprobantes de pago.

Que con escrito de 7 de octubre de 2014 (fojas 2664 a 2667), la recurrente señaló que es una empresa que se dedica a la comercialización de alimentos, bebidas y otros a través de máquinas expendedoras ubicadas estratégicamente en diversos puntos de Lima y Callao, por lo que los pagos efectuados a

por concepto de reembolsos de cuotas de leasing y alquiler de máquinas expendedoras hacen posible la explotación de dichas máquinas y, por tanto, cumplen el principio de causalidad. Asimismo, precisó que proporcionaba el «Anexo N° 01 – Detalle de máquinas expendedoras alquiladas leasing» y el «Anexo N° 02 – Detalle de máquinas expendedoras alquiladas», que contiene información sobre la cantidad de máquinas, la ubicación, serie y modelo.

Que en el escrito de 21 de octubre de 2014 (fojas 2648 y 2649), la recurrente indicó que ubicó contratos y guías de remisión que sustentan el traslado de las máquinas a los puntos de venta, así como las hojas de servicio por su instalación, por lo que refirió que proporcionaba tal documentación, así como el «Anexo N° 01 – Detalle de contratos y guías de remisión de máquinas explotadas por

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 4573 a 4577), la Administración señaló que la recurrente no exhibió la documentación que sustente la entrega de las máquinas por parte de así la puesta a disposición en los lugares o espacios donde fueron explotadas. Asimismo, indicó que los contratos suscritos con los proveedores de espacios no mencionan las características que identifiquen las máquinas, como el modelo y número de serie, siendo que en algunos casos se hizo mención a anexos que no fueron proporcionados. En ese sentido, al no haberse demostrado documentariamente la relación entre las máquinas alquiladas y la generación de ingresos para la recurrente, salvo algunos casos detallados en los Anexos N° 02 y 03 del precitado resultado (fojas 4558 a 4569), la Administración tuvo por no verificado el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que reparó el gasto observado por S/1 388 099,98.

Que luego del cierre del precitado requerimiento, el 13 de noviembre de 2014 la recurrente presentó un escrito en el que refirió que acompañaba guías de remisión y hojas de servicio adicionales (fojas 3983 a 3985, 3855 a 3976).

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

Que con escrito presentado el 20 de noviembre de 2014 (fojas 4099 y 4100), la recurrente dio cuenta de los escritos presentados durante la fiscalización y la documentación que sustentaría los gastos por alquiler de máquinas expendedoras observados por la Administración.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 4512 a 4514), la Administración dio cuenta de la evaluación a toda la documentación presentada, de la cual estableció que desvirtuaba parcialmente el reparo, dado que dicha documentación no demostraba que el total de las máquinas alquiladas estuvieron puestas en los locales o establecimientos sobre los cuales la recurrente mantenía un contrato de arrendamiento de espacio, cesión o comodato, por lo que mantuvo el reparo en S/1 063 148,00, según el detalle que figura en los Anexos N° 02, 03 y 04 del precitado resultado (fojas 4493 a 4502).

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

Que en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que el denominado «principio de causalidad» es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, según la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que según el criterio adoptado en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, por lo que debe evaluarse la necesidad del gasto en cada caso y, en ese sentido, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

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

Que en el Anexo 04 al Resultado del Requerimiento N° (foja 4493) se muestra que emitió a la recurrente las Facturas N°

por servicio de alquiler de máquinas, recuperación de costos de leasing y reembolso de gastos de leasing (fojas 1604 a 1614, 1631, 1648, 1703, 1714, 1726, 1741 y 1767).

Que según lo señalado por la recurrente, el gasto proveniente de tales facturas fue incurrido por el arrendamiento o cesión en uso otorgado por respecto de máquinas expendedoras ubicadas en distintos puntos de Lima y Callao, lo que le permitió llevar a cabo su actividad económica consistente en la comercialización de alimentos, bebidas y otros a través de máquinas expendedoras.

Que según el «Contrato de Arrendamiento de Bien Mueble» de 1 de junio de 2007 (fojas 1289 a 1291), celebrado entre (arrendadora) y la recurrente (arrendataria), la arrendadora se obligó a ceder en uso a favor de la recurrente las máquinas expendedoras «snacks», «café», «pesaje y surtidoras de productos golosinarios», entre otros, descrito en el Anexo N° 01 adjunto a título de arrendamiento, obligándose la recurrente a emplearlas única y exclusivamente para brindar el servicio de consumo al público en general, así como a custodiarlas y conservarlas con la mayor diligencia posible, comprometiéndose a responder por su pérdida, deterioro o destrucción, reembolsando a la arrendadora los costos de reparación y/o el valor actualizado de las máquinas.

Que la cláusula cuarta del contrato estableció que la recurrente, como arrendataria, se obligaba a pagar S/50 000,00, incluido el Impuesto General a las Ventas, que debía ser cancelado en dinero, en la forma y oportunidad a que se refiere la cláusula quinta.

Que en la cláusula quinta se acordó que los gastos por los leasing a cargo de (arrendadora) serían facturados mensualmente a la recurrente y que los gastos operativos emitidos a nombre de la arrendadora, generados por contrato de exclusividad, también serían facturados a la recurrente.

Que asimismo, se pactó que (arrendadora) se obligaba a entregar las máquinas en la fecha de suscripción del contrato (1 de junio de 2007), sin más constancia que las firmas de las partes, habiéndose consignado que la arrendataria recibió las máquinas expendedoras en buen estado, comprometiéndose a devolverlas en las mismas condiciones al término del contrato.

Que de otro lado, se estableció que dicho contrato tendría una duración de 3 años desde la fecha de suscripción (1 de junio de 2007), renovándose automáticamente por períodos iguales y sucesivos de no haber comunicación escrita de las partes en un plazo no menor de 30 días antes de la fecha de vencimiento.

Que mediante las adendas que obran a fojas 1287 y 1288 se prorrogó la vigencia del contrato hasta el 31 de diciembre de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que de lo pactado en las cláusulas cuarta y quinta del contrato se aprecia que la recurrente, en calidad de arrendataria, se obligó a pagar a _____ (arrendadora) cuotas mensuales por el arrendamiento de máquinas expendedoras, así como los gastos por los leasing a cargo de la referida empresa y los gastos operativos emitidos a nombre de esta última, generados por contrato de exclusividad.

Que se tiene en autos el documento denominado «Anexo N° 01 – Inventario de Activos Relevantes» (fojas 1284 a 1286), que muestra un resumen de máquinas «Vending» y «OCS» y una relación de máquinas Vending. Al respecto, no puede establecerse fehacientemente que dicho documento corresponda al anexo que se menciona en el «Contrato de Arrendamiento de Bien Mueble», a fin de identificar a las máquinas objeto de arrendamiento, toda vez que ni el documento en cuestión hace referencia alguna al contrato ni este hace referencia a anexo alguno, ni en sus cláusulas se identifican las máquinas expendedoras arrendadas.

Que asimismo, los documentos presentados con la denominación «Alquiler de máquinas Vending» y «Descripción Máquina leasing» (fojas 1282 y 1283) tampoco permiten identificar a las máquinas que fueron objeto de arrendamiento, dado que tales documentos no hacen mención alguna al contrato ni este menciona ningún tipo de identificación de las máquinas, ni la cantidad de máquinas por modelo, cual es la información que contienen los referidos documentos.

Que de otro lado, la recurrente presentó diversos contratos de arrendamiento de espacio, cesión o comodato para la colocación de máquinas expendedoras en los locales de diversas entidades privadas o del Estado (por ejemplo, Marina de Guerra – Centro Médico Naval, Open Plaza, Asociación de Exportadores, Biblioteca Nacional del Perú, Universidad Peruana Cayetano Heredia, entre otros), diversas guías de remisión remitente emitidas por la instalación, reubicación o retiro de máquinas expendedoras, así como hojas de servicio por concepto de retiro de máquinas y otros motivos (fojas 2416 a 2647 y 3855 a 3978), advirtiéndose de los Anexos N° 02 y 03 Resultado del Requerimiento N° 0222140029113 que la Administración dio por sustentadas algunas máquinas originalmente observadas con cargo a algunas de las guías de remisión presentadas, quedando, no obstante, el reparo respecto otras máquinas.

Que al respecto, cabe indicar que al no haberse identificado fehacientemente las máquinas que habrían sido objeto de arrendamiento según el Anexo N° 01 del contrato, no puede considerarse que las máquinas que se mencionan en el resto de las guías de remisión remitente y las hojas de servicio presentadas correspondan a las primeras mencionadas. Asimismo, los contratos de arrendamiento tampoco identifican a las aludidas máquinas.

Que por otra parte, se tiene copias de facturas emitidas por Banco Nuevo Mundo en Liquidación a _____ por pagos de cuotas relacionados con transacciones extrajudiciales; vouchers de pago; asientos contables y estados de cuenta de _____. (fojas 1532 a 1767). Al respecto, estos documentos estarían relacionados con los pagos relacionados con el pago de los alquileres de las máquinas expendedoras, no brindan información que permita apreciar cuáles fueron las máquinas materia del contrato suscrito con la recurrente y tampoco evidencian la colocación de las máquinas en los espacios en los que llevaba a cabo su actividad económica.

Que en tal sentido, la documentación proporcionada por la recurrente no demuestra en forma fehaciente que las máquinas objeto del contrato suscrito con _____ habrían sido ubicadas en los locales o establecimientos cuya posesión ejercía la recurrente en virtud de los contratos suscritos con sus proveedores (titulares de los locales o espacios), por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe señalar que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 03242-1-2018, en la que se analizó el mismo reparo efectuado a las facturas observadas por la Administración, pero con incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a junio, agosto y octubre a diciembre de 2011.

Que en cuanto a que la entrega de las máquinas objeto del arrendamiento fue sustentada en la fecha de suscripción del contrato con _____ no estando sujeta dicha entrega a otra formalidad,



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

como actas de recepción, por lo que esta libertad contractual no puede ser desconocida por la Administración, cabe señalar que para fines tributarios, en particular, para sustentar la deducción de un gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, es de cargo de los contribuyentes proporcionar los medios probatorios que consideren idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, lo cual de ningún modo atenta contra la libertad contractual de los particulares.

Que con relación a que no fue necesario que fueran entregadas nuevamente las máquinas arrendadas a los titulares de los espacios donde se encontraban ubicadas, por lo que carece de lógica la exigencia de la suscripción de actas de entrega o recepción de cada máquina, cabe indicar que no está discusión la indicada razón señalada por la recurrente, sino la falta de documentación fehaciente que demuestre que las máquinas arrendadas a _____ fueron las utilizadas en los locales o establecimientos de los proveedores de espacios con quienes la recurrente tenía suscritos contratos de arrendamiento de espacio, cesión o comodato.

Que sobre la entrega del detalle de los ingresos por cada una de las máquinas arrendadas que refiere la recurrente, cabe indicar que ello no desvirtúa la falta de identificación ni el uso de las máquinas en los lugares en los que habrían sido ubicadas para su explotación económica.

3. Gastos que constituyen activo fijo

Que la recurrente sostiene que el gasto reparado no tiene la naturaleza de activo fijo, debiendo tenerse en cuenta que los bienes cuyo gasto es observado no califican como mejoras de carácter permanente, ya que pueden ser retirados de los locales sin dañar su estructura, son removibles y desmontables, como es el caso de los televisores e instalación de racks.

Que la Administración señala que los desembolsos observados corresponden a inversiones destinadas a la habilitación de locales de la recurrente y adquisiciones que por su naturaleza tienen una vida útil mayor a un año, siendo que su valor unitario supera $\frac{1}{4}$ de la UIT, además que fueron instalados en los locales de la recurrente, lo que incrementó el valor del activo y mejoró sus condiciones de rendimiento con la expectativa de generar una mayor rentabilidad. En ese sentido, los desembolsos observados debieron incorporarse y permanecer en el inventario de los bienes del activo fijo.

Que según el punto 3 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5448 y 5449), la Administración reparó el gasto por S/102 849,00, debido a que corresponde a desembolsos que constituyen activo fijo.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que explicara la naturaleza de los bienes o servicios detallados en el Anexo 03 (fojas 4621 a 4623), debiendo proporcionar la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 4614 y 4615), la Administración dejó constancia que según los documentos proporcionados, los desembolsos observados corresponden a trabajos de implementación de local, adquisición de televisores, instalación de racks para el almacén, entre otros, los cuales por su concepto y naturaleza debieron ser activados, de acuerdo con la NIC 16.

Que mediante el Requerimiento N° _____ (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado, siendo que en el resultado del citado requerimiento (foja 4512) dejó constancia que la recurrente no formuló descargo alguno sobre este reparo.

Que según el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio acotado, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23 del reglamento de la citada ley dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un $\frac{1}{4}$ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que según la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 16¹⁶, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: (a) posee una empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.

Que el párrafo 7 de la mencionada NIC señala que un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si: (a) sea probable que la empresa obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que el párrafo 12 de la misma NIC menciona que, de acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la empresa no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.

Que en las Resoluciones N° _____ entre otras, se ha indicado que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que a efecto de determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que está destinado el bien y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que asimismo, en la Resolución N° 01004-9-2020 se ha interpretado que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo es el efecto del beneficio que se obtiene en el activo fijo preexistente, siendo que deberá reconocerse como gasto en tanto sea consumido en el periodo corriente y, por el contrario, se reconocerá como activo cuando beneficie a más de un ejercicio, esto es, genere beneficios económicos en el futuro a través de su uso.

Que según se indica en el Anexo 03 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 4601 a 4603), los desembolsos materia de reparo fueron identificados por la Administración como se muestra en el siguiente detalle:

Ítem	Número de operación	Cuenta contable	Glosa	Comentario	Documento	Reparo (S/)
1	11-040324-0005	659772	Serv remodelación de local	RNC Servicios Generales S.A.C. copia SUNAT	001-072	23 289,83
2	11-040532-0005	659772	RNC Servicios Generales S.A.C.	Falto documentación sustentatoria, adicionalmente debe activarse, 2do pago a cta. de acondicionamiento de local	001-074	15 526,27
3	11-120654-0005	637303	LG	Exhibió factura, falta sustentar donde están, no está en el activo televisores		15 480,84
4	11-060965-0005	659772	RNC Servicios Generales S.A.C.	Trabajos de implementación de local activo	001-096	15 259,47
5	11-060563-0005	659772	RNC Servicios Generales S.A.C.	Fact trabajos de acondic. Local los cedros, falta el sustento debe ser activado	001-094	12 000,00
6	11-051121-0003	659772	Construcciones metálicas	Debe estar en el activo, instalación de racks	001-36466	10 763,00
7	11-050565-0003	659310	Compra de una rampa de 1500 kilos	Exhibió copia SUNAT, debe estar en el activo	001-692	10 529,24
Total (S/)						102 848,65

Que sobre la base del detalle expuesto, en el precitado Resultado del Requerimiento N° _____ la Administración estableció que los desembolsos observados corresponden a trabajos de implementación de local, adquisición de televisores LG, instalación de racks para el almacén, entre otros, los cuales por su

¹⁶ Oficializada mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

concepto y naturaleza debieron ser activados (fojas 4614 y 4615).

Que al respecto, en el caso de los ítems 1, 2 y 4 a 6, se observa que la Administración estableció que los desembolsos observados serían elementos que debieron formar parte de activos fijos preexistentes, al tratarse de trabajos de remodelación, acondicionamiento e implementación en locales e instalación de racks en un almacén, teniendo como sustento solamente la descripción de las facturas presentadas. Cabe señalar que el mismo análisis fue seguido en la apelada (foja 5591 y vuelta). Sin embargo, de esta sola descripción no es posible concluir que tales desembolsos cumplieron los criterios de reconocimiento señalados en la NIC 16, en particular, el referido a la obtención de beneficios económicos futuros, toda vez que en autos no se puede apreciar razonablemente que los trabajos efectuados habrían beneficiado a los locales y el almacén de la recurrente durante más de un ejercicio, habida cuenta de no proporcionarse ninguna información respecto al trabajo en particular efectuado o los materiales utilizados y a partir de su análisis su posible utilización en más de un ejercicio. Por lo tanto, al no encontrarse debidamente fundamentada la conclusión de la Administración, corresponde levantar el reparo a los precitados desembolsos y revocar la apelada en este extremo.

Que en el caso del ítem 3, referido a la compra de televisores LG, se advierte que la Administración no ha precisado la cantidad ni el valor unitario de los bienes adquiridos y tampoco ha identificado el documento que sustentaría su observación, siendo que la recurrente, para efectos del Impuesto a la Renta, bien podía considerar como gasto la adquisición de bienes cuyo costo por unidad no excediera $\frac{1}{4}$ de la UIT (que en ejercicio 2011 fue S/3 600,00¹⁷), por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo efectuado, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al ítem 7, referido a la compra de una rampa de 1 500 kilos por S/10 529,24, cabe señalar que al tratarse de la adquisición de un bien cuyo costo unitario excede $\frac{1}{4}$ de la UIT, no se encuentra permitida su deducción como gasto, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

4. Gastos por servicios de asesoría legal no sustentados

Que la recurrente sostiene que la asesoría y consultoría legal brindados por
fue sustentada con los comprobantes de pago y su anotación en el Registro de Compras, los asientos contables de la provisión y pago de los comprobantes de pago, los estados de cuenta bancarios que muestran los pagos realizados y el pago de las detracciones. Asimismo, refiere que presentó un cuadro resumen con las labores brindadas por el proveedor.

Que indica que en virtud de los principios de impulso de oficio y verdad material, si a pesar de la documentación presentada, la Administración aún tenía dudas sobre la prestación de los servicios, debió efectuar un cruce de información con el proveedor, lo que no hizo, por lo que debe levantarse el reparo.

Que por su parte, la Administración señala que según el contrato presentado, la prestación de los servicios originadores del gasto observado debió generar resultados concretos y verificables que demuestren la asignación de los especialistas, la absolución de consultas, el plan de acción de contingencias, sobre lo cual no ha sido presentada evidencia documentaria que permita sustentar la prestación de los servicios.

Que anota que además del contrato, la recurrente solo presentó los comprobantes de pago, la documentación de pago (estados de cuenta corriente, voucher contables, transferencia de cuenta) y la constancia de detracción, documentos que no acreditan la efectiva prestación de los servicios.

Que según se aprecia del punto 4 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5446 y 5447), la Administración reparó el gasto por asesoría legal, por S/194 960,00, al no encontrarse sustentada fehacientemente la efectiva prestación de los servicios, por lo que no se tuvo por verificado el principio de causalidad.

¹⁷ Según lo establecido por el Decreto Supremo N° 252-2010-EF.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito en qué consistieron los gastos registrados en la Cuenta 632301, por S/194 960,00, según el Anexo 03 (foja 4623), debiendo proporcionar la documentación que sustentara en forma fehaciente la realización del servicio o adquisición del bien y su vinculación con la generación de ingresos gravados o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 4612 a 4614), la Administración dejó constancia que los gastos observados correspondieron al proveedor por desarrollo en el proceso de fiscalización, según los comprobantes de pago presentados, respecto de los cuales la recurrente proporcionó un contrato de servicios, hojas de cuestionarios y hojas de descripción de ciertas áreas relacionadas con los trabajadores y ciertas contingencias, no habiendo presentado el resultado de la investigación que presumiblemente efectuó el proveedor, no exhibió los informes parciales ni el informe final, las entradas y salidas del personal que ingresó al local de la recurrente, la relación de las personas que efectuaron el trabajo encomendado, por lo que los gastos observados fueron reparados.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado, siendo que en el resultado del citado requerimiento (foja 4510) dejó constancia que la recurrente no formuló descargo alguno sobre este reparo.

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

Que en la Resolución N° 07320-3-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que los gastos sean deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que este mismo colegiado ha precisado en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas ni con el registro contable de las mismas, sino que fundamentalmente es necesario que se demuestre que dichos comprobantes de pago en efecto corresponden a operaciones existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06011-3-2010 y 08171-8-2015, entre otras.

Que los gastos materia de reparo, contabilizados en la Cuenta 632301, por S/194 960,00, están relacionados con las facturas emitidas por Servicios en Tercerización JCM S.A. por concepto de «investigación y desarrollo en el proceso de fiscalización», las cuales han sido proporcionadas por la recurrente y obran en autos (fojas 5529, 5534, 5539, 5544, 5549, 5554 y 5559).

Que se tiene en autos copia del «Contrato de Servicios» de 31 de enero de 2011, suscrito por la recurrente y el proveedor, en virtud del cual la primera contrató a la última para que le brinde, por un plazo mínimo de 4 meses de permanencia, el servicio consistente en (cláusula primera):

- I. *La asignación de especialistas responsables de la cuenta, los cuales dedicaran cerca de 50 horas mensuales.*
- II. *La absolución a las consultas en un máximo de 48 horas. En la explicación se expondrá la base legal que corresponda, y cuando la hubiera, la jurisprudencia pertinente.*



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

III. Se facilitará:

- *Absolución de consultas con las contingencias halladas, con las visitas de nuestros especialistas.*
- *Plan de acción ante las contingencias, estas se llevarán a cabo en sus oficinas y en las nuestras.*

Que según la cláusula tercera del contrato, la recurrente se obligó a coordinar con su personal la información requerida en forma previa por el proveedor.

Que las partes estipularon que la vigencia del contrato sería de 7 meses, del 31 de enero al 29 de julio de 2011 (cláusula sexta).

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05203-4-2008, 11490-8-2015 y 04658-9-2019, entre otras, los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios.

Que estando al criterio señalado, procede analizar los demás documentos presentados por la recurrente y establecer si sustentan la fehaciencia de los servicios por los cuales habría incurrido en los gastos materia de observación, debiendo anotarse en este punto que los documentos presentados no solo deben permitir apreciar la realización de los servicios sino también evidenciar en qué consistieron y si están vinculados con el contratos presentado, toda vez que este no brinda mayor información del alcance de los servicios.

Que la recurrente presentó, además de las copias de las facturas, copias de las constancias de depósito de las detracciones (fojas 5528, 5533, 5538, 5543, 5548, 5553 y 5558), vouchers contables y constancias de pago por banca electrónica del Banco Interamericano de Finanzas (fojas 5526, 5527, 5530 a 5532, 5535 a 5537, 5540 a 5542, 5545 a 5547, 5550 a 5552 y 5555 a 5557).

Que respecto de las facturas emitidas por el proveedor y los vouchers contables, cabe señalar que, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales antes expuestos, la presentación de dichos documentos no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en ellos, siendo necesario que se presenten otras pruebas que puedan brindar indicios razonables de la efectiva realización de las operaciones llevadas a cabo con los proveedores.

Que asimismo, la presentación de las constancias de depósito de las detracciones tampoco constituye evidencia de la efectiva prestación de los servicios del proveedor, criterio señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 08397-4-2015, 01059-3-2019 y 01405-5-2020, entre otras, siendo que, en todo caso, los referidos documentos solo acreditarían el cumplimiento de pago de la aludida obligación administrativa, lo que no ha sido cuestionado por la Administración.

Que igualmente, sobre las constancias de pago por banca electrónica, si bien evidenciarían el traslado de fondos o el depósito de cheques en las cuentas del proveedor, es de destacar que según el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 06802-1-2017, la sola verificación de pagos no demuestra la realización de las operaciones que se habrían efectuado con los proveedores observados.

Que por otro lado, se tiene copia de un cuestionario sin título, dividido en 13 etapas, con 430 preguntas sin respuestas (fojas 2139 a 2152). Al respecto, dicho documento no muestra datos sobre el encargado y la fecha de su elaboración, por lo que no puede establecerse su vinculación con el contrato suscrito con el proveedor.

Que asimismo, se tiene la impresión de un cuadro en Excel con datos referidos a temas laborales, como planillas, boletas de pago, prestaciones alimentarias, seguros, pólizas, utilidades, contratos de trabajo, registro de asistencia, formación laboral, horas extra, entre otros, acompañados de comentarios sobre la base legal y otras observaciones (fojas 2134 a 2138). Al respecto, al igual que en el caso anterior, dicho documento no cuenta con datos sobre el encargado y la fecha de su elaboración, por lo que no puede establecerse su vinculación con el contrato suscrito con el proveedor.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que de acuerdo con lo expuesto, del análisis conjunto de la documentación presentada, se establece que no aporta elementos de prueba que de manera razonable y suficiente evidencie la efectiva prestación de los servicios del proveedor no pudiendo apreciarse en qué consistieron los servicios ni las personas que en nombre del proveedor los habrían realizado. En consecuencia, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que en virtud de los principios de impulso de oficio y verdad material, si a pesar de la documentación presentada, la Administración aún tenía dudas sobre la prestación de los servicios, debió efectuar un cruce de información con el proveedor, cabe indicar que en el presente caso, al no haber aportado la recurrente los medios probatorios suficientes que acrediten la fehaciencia de los gastos observados, es motivo suficiente para que la Administración los desconozca para efectos tributarios, toda vez que es el contribuyente quien está obligado a presentar la documentación que sustente la fehaciencia de sus operaciones, debiendo agregarse que en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y 09247-10-2013, entre otras, se ha establecido que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad o fehaciencia de una operación, de manera que no se aprecia en el caso de autos que las actuaciones de la Administración a fin de establecer la fehaciencia de las operaciones hubieran transgredido los principios mencionados por la recurrente.

5. Gastos de otros ejercicios

Que la recurrente sostiene que si bien los gastos son imputados en un ejercicio determinado bajo el principio del devengado que es reconocido por las normas contables, la ley tributaria admite por excepción la deducción de gastos provenientes de ejercicios anteriores, como es el caso de la Factura N° emitida en el año 2011 por el Banco de la Nación por reembolso de consumo de energía eléctrica (comisiones) de máquinas expendedoras de los periodos 2007 a 2010, al tratarse de un gasto no conocido en tales periodos, por lo que fue provisionado y pagado en el año 2011, siendo que tales circunstancias debieron ser consideradas por la Administración.

Que la Administración señala que la recurrente registró gastos por seguros de vehículos, pagos a Essalud, reembolso por consumo de energía y comisiones de ventas por las máquinas expendedoras que correspondieron a los ejercicios 2007 a 2010 y 2012, por lo que tales gastos debieron imputarse en tales periodos y no en el ejercicio 2011, de acuerdo con el principio del devengado recogido por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia del punto 5 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5444 a 5446), la Administración reparó gastos contabilizados en el ejercicio 2011 por S/116 126,00, al tratarse de gastos correspondientes a otros ejercicios.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la deducción de los gastos detallados en el Anexo 03 (fojas 4621 a 4622).

Que en el resultado del requerimiento y su Anexo 03 (fojas 4601 a 4604, 4611 y 4612), la Administración dejó constancia que los gastos observados corresponden a ejercicios distintos del fiscalizado, por lo que según el principio del devengado, debieron ser reconocidos en dichos ejercicios, no habiendo la recurrente acreditado el cumplimiento de la excepción prevista en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta para que proceda la deducción de los gastos observados en el ejercicio fiscalizado.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado, siendo que en el resultado del citado requerimiento (foja 4510) dejó constancia que la recurrente no formuló descargo alguno sobre este reparo.

Que el primer párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señala que a los efectos de dicha ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Que el inciso a) del mencionado artículo, modificado por Ley N° 29306, dispone que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el penúltimo párrafo del citado artículo 57, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que la regla anterior será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengado a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros¹⁸ indica que los estados financieros se preparan sobre la base del devengado, según la cual los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo u otro equivalente al efectivo, debiendo registrarse en los libros contables y presentarse en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponden.

Que atendiendo a ello, la Resolución N° 02812-2-2006 ha interpretado que el 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 en dicho momento no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en el presente caso, se aprecia que durante la fiscalización la Administración verificó que en el ejercicio 2011 la recurrente registró en las Cuentas 651101, 659511, 632903 y 659512 erogaciones por comisiones del año 2010 (S/15 891,94), gastos de Essalud de diciembre de 2010 (S/15 484,00), gastos de «renting» de noviembre de 2010 (S/15 484,00), gastos del 2007 a 2010 (S/14 142,86), pagos a USIL por comisión de ventas de máquinas expendedoras (S/12 639,61), seguros de vehículos que incluyeron el año 2012 (S/12 000,00 y S/12 084,00) y comisiones que correspondieron al año 2012 (S/18 400,00), de lo cual se dejó constancia en el Anexo 03 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4601 a 4604).

Que es del caso señalar que en sus recursos de reclamación y apelación (fojas 5396 a 5398 y 5678 a 5680), la recurrente no ha puesto en discusión que los gastos reparados en efecto correspondieron a periodos distintos del ejercicio 2011, por lo que, en ese sentido, no correspondía que tales gastos fueran deducidos en el mencionado ejercicio, de acuerdo con el principio del devengado reconocido como criterio de imputación de gastos por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, desde la reclamación la recurrente ha argumentado que en el caso de los gastos de 2007 a 2010 por S/14 142,86, aun cuando fueron gastos de ejercicios anteriores, procede su deducción en el ejercicio 2011, por haberse cumplido con lo dispuesto por el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que para sustentar su dicho, la recurrente presentó copias del Comprobante de Pago N° documento titulado «Comprobante de pago», cuadro titulado «30595 – Banco de la Nación» y vouchers contables (fojas 5237 a 5241). Según consta en la apelada (fojas 5602 a 5604/vuelta), estos medios probatorios fueron admitidos por la Administración al haberse presentado dentro del término probatorio del artículo 125 del Código Tributario¹⁹ y por cuanto la deuda tributaria impugnada fue cancelada, resultando

¹⁸ Oficializado mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01.

¹⁹ Según dicha norma, el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

aplicable la excepción prevista en el artículo 141 del mismo código²⁰. Luego de su evaluación, la Administración concluyó que los medios probatorios presentados no sustentaron la deducción de los gastos observados en el ejercicio 2011 (foja 5585).

Que según el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio acotado, 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 el Comprobante de Pago N° de 24 de enero de 2011 fue emitido por el Banco de la Nación a la recurrente por concepto de «Por el reembolso de consumo de energía eléctrica (comisiones) de máquinas expendedoras de los periodos del 2007 al 2010. Según Carta S/N de fecha 20-01-2011», por un valor de venta de S/14 142,86 (foja 5241).

Que asimismo, según el documento «Comprobante de pago» (foja 5240), la recurrente ordenó el pago al Banco de la Nación del total del Comprobante de Pago N° esto es, S/16 830,00, habiéndose consignado que el documento referido fue recibido el 19 de enero de 2011.

Que el cuadro titulado «30595 – Banco de la Nación», que no contiene la fecha ni la identificación de la persona a cargo de su elaboración, muestra lo que aparentemente sería el detalle de los conceptos que conformarían el Comprobante de Pago N° (foja 5239).

Que los vouchers contables muestran el registro contable de la provisión del gasto por S/14 142,86 el 24 de enero de 2011 y el registro contable del pago efectuado el 4 de enero de 2011 (fojas 5237 y 5238).

Que los documentos presentados muestran que en el año 2011 el Banco de la Nación emitió un comprobante de pago por obligaciones a cargo de la recurrente por los periodos 2007 a 2010, ante lo cual esta última habría efectuado la provisión del gasto y el pago en el año 2011; sin embargo, estos documentos no demuestran que a la recurrente no le fue posible conocer oportunamente la exigencia de tales obligaciones, no habiéndose presentado la Carta S/N a que alude el comprobante de pago y aparentemente explicaría el motivo de su emisión, siendo que lo antes mencionado es una condición que previamente debía acreditarse a efecto de evaluar la procedencia de la deducción de gastos de ejercicios anteriores, tal como establece el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y ha sido destacado por este Tribunal en la Resolución N° 07061-3-2020, por lo que al no encontrarse demostrada la aludida condición, no procede aceptar la deducción del gasto por S/14 142,86 en el ejercicio 2011.

Que de acuerdo con lo expuesto, el reparo a la deducción de gastos de otros ejercicios se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

6. Gastos sin sustento documentario

Que la recurrente sostiene que se pretende desconocer el gasto por concepto de comisiones de renting, a pesar de que cumple con el principio de causalidad, por lo que el reparo debe ser levantado.

Que la Administración señala que reparo el gasto denominado «renting», debido a que la recurrente no lo sustentó con el comprobante de pago u otra documentación.

Que según se aprecia del punto 6 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5442

²⁰ El texto de dicha norma vigente a la fecha de la emisión de la apelada señalaba que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

a 5444), la Administración reparó el gasto por S/14 143,00, al tratarse de un gasto sin sustento documentario.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el gasto registrado en la Cuenta 659511 por S/14 142,86, detallado en el Anexo 03 (foja 4622), para lo cual debía proporcionar el comprobante de pago, contratos, valorizaciones, entre otra documentación que considerara pertinente.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 4602 y 4611), la Administración dejó constancia que la recurrente no exhibió documento alguno con relación al gasto observado, por lo que lo tuvo por no sustentado.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado, siendo que en el resultado del citado requerimiento (foja 4510) dejó constancia que la recurrente no formuló descargo alguno sobre este reparo.

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

Que asimismo, el inciso j) del artículo 44 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 antes citado son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

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

Que de acuerdo con los hechos expuestos y teniendo en cuenta el marco normativo y jurisprudencial mencionado, se establece que al no haber sustentado la recurrente el gasto observado con el comprobante de pago u otra documentación, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

7. Gastos de alquiler de local, no demostró causalidad

Que la recurrente sostiene que el gasto de alquiler de local fue sustentado con el contrato de arrendamiento, el cheque no negociable, el voucher de pago del Impuesto a la Renta de primera categoría y la guía de pago para arrendamiento, destacando que la deducción de un gasto no está supeditada al éxito de la inversión sino a su destino y la forma de probanza, lo que ha sido sustentado, por lo que el reparo debe ser levantado.

Que la Administración señala que la recurrente no presentó documentación que acredite el destino del inmueble alquilado, como el acta de entrega del inmueble, la licencia municipal del referido local, guías de remisión o facturas en las que figure la dirección del inmueble como local destinado a las operaciones de la recurrente o su uso como almacén de repuestos.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que según se aprecia del punto 7 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5441 y 5442), la Administración reparó el gasto por alquiler de local, por S/28 350,00, debido a que no fue acreditado su utilización para fines de almacén, como alegó la recurrente, u otros fines que conlleven a la generación de ingresos o el mantenimiento de la fuente.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el gasto registrado en la Cuenta 635201 con la glosa «Extorno Alquiler Ventech Sr.» por S/28 350,00, detallado en el Anexo 02 (foja 4624), en particular, su vinculación con la generación de ingresos gravables o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en el resultado del citado requerimiento (foja 4610), la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió los recibos de pago por la renta y un contrato, pero no sustentó con otra documentación la utilización del local para efectos de almacén (en su respuesta escrita, la recurrente indicó que el inmueble fue utilizado como local comercial, foja 2119), anotando que el local alquilado no estaba declarado como un establecimiento anexo de la recurrente.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

Que en el resultado del indicado requerimiento (fojas 4509 y 4510), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito en el que refirió que sustentaba la utilización del local como almacén con un contrato de arrendamiento, un cheque no negociable, voucher de pago del Impuesto a la Renta de primera categoría y guía de pago para arrendamiento (fojas 4095 y 4096), de cuya evaluación aquella indicó que no demostraba que el local alquilado hubiera sido utilizado para fines de almacén u otro que conlleve a la generación de ingresos, por lo que mantenía el desconocimiento del gasto.

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

Que la norma citada recoge el denominado principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, criterio expuesto en las Resoluciones N° 19124-8-2012 y 05153-8-2013, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 05154-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino.

Que obra en autos el «Contrato de Arrendamiento» suscrito el 2 de abril de 2011 (fojas 4031 y 4032), en virtud del cual dio en arrendamiento a la recurrente el bien inmueble ubicado en

Lima, por un plazo de 9 meses, desde el 1 de abril hasta el 31 de diciembre de 2011, fijándose una renta mensual de S/3 150,00, previéndose además un pago adelantado de la renta por los 9 meses contratados, por S/28 350,00.

Que según el indicado contrato, la recurrente requiere el local arrendado para la conducción de un almacén de repuestos.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que asimismo, se tiene copia de un cheque con la cláusula no negociable a la orden de Romer Vivas Campusano por S/28 350,00, que sustentaría el pago adelantado de la renta al arrendador (foja 4029), Boletas Guía para Arrendamiento y vouchers de pago del Impuesto a la Renta de primera categoría de los periodos abril a diciembre de 2011, referidos al pago del referido impuesto a cargo del arrendador por el alquiler del inmueble en favor de la recurrente (fojas 4018 a 4027).

Que la documentación presentada permite apreciar que la recurrente alquiló un inmueble a Romer Vivas Campusano, a cambio de lo cual fue pagada la renta mensual convenida, así como el Impuesto a la Renta de primera categoría a cargo del arrendador; sin embargo, esta documentación no demuestra el uso como almacén de repuestos que la recurrente habría dado al inmueble alquilado.

Que en efecto, tal como se menciona en la apelada, la recurrente no presentó otros medios probatorios que acreditaran el destino dado al inmueble, como pudieron ser la licencia municipal que muestre los usos autorizados del inmueble, guías de remisión o comprobantes de pago en los que figure la dirección del inmueble como local destinado a operaciones de la recurrente, que según ella habría sido usado como almacén para repuestos, entre otros documentos que coadyuvaran a la acreditación de tal fin.

Que en ese sentido, la recurrente no ha acreditado documentariamente el uso dado al inmueble alquilado para el desarrollo de sus actividades generadoras de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que el reparo no obedece a algún tipo de cuestionamiento al éxito de la inversión que refiere la recurrente, sino a la acreditación del destino del gasto, lo cual, contrariamente a lo alegado, no ha sido sustentado con la documentación presentada.

8. Gastos ajenos, no demostró la salida

Que la recurrente sostiene que el sustento del ingreso y costo derivado de la enajenación del vehículo observado no está supeditado a la presentación del comprobante de pago. Anota que si bien el vehículo formó parte de su activo fijo, no era el propietario legal, manteniendo solo su posesión en virtud del leasing celebrado con de ahí que no le era exigible el comprobante de pago, por lo que debe levantarse el reparo al costo y, en caso ello no proceda, entonces debe reconocerse también el ingreso asociado a la operación.

Que la Administración señala que reparó el gasto observado debido a que la recurrente no presentó documentos que prueben sus afirmaciones en el sentido que el activo cuyo costo de enajenación dedujo como gasto en efecto fue transferido mediante una venta y que su registro previo como un activo fue realizado en virtud de un contrato de leasing.

Que según se aprecia del punto 8 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5439 a 5441), la Administración reparó el gasto por retiro de activos de S/19 890,00, al no encontrarse sustentado documentariamente.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el gasto registrado en la Cuenta 659777 con la glosa «América Leasing» por S/19 890,99, detallado en el Anexo 02 (foja 4624), para lo cual debía proporcionar documentación que acreditara en forma fehaciente la realización del servicio o adquisición del bien, según sea el caso, y su vinculación con la generación de ingresos gravables o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 4605 y 4610), la Administración dejó constancia que, con relación al gasto por la venta de vehículo, la recurrente no sustentó con documentos pertinentes la salida del bien y su relación con la generación de ingresos, siendo que adicionalmente señaló que no fue exhibido el comprobante de pago por la salida del vehículo, por lo que reparó el gasto observado.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

Que en el resultado del mencionado requerimiento (fojas 4507 y 4508), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito en el que indicó que la determinación del ingreso y el costo por la transferencia del vehículo no se encuentra supeditada a la presentación del comprobante respectivo (foja 4094), siendo que al respecto aquélla señaló que la recurrente no proporcionó información alguna sobre la alegada venta del vehículo, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el presente caso, según se consigna en el Anexo 02 del Requerimiento N° (foja 4624) y se constata del voucher contable de foja 5236, la recurrente cargó S/19 890,99 en la Cuenta 659777 con la glosa «América Leasing», habiendo alegado aquella en el presente procedimiento que correspondería al costo neto por la enajenación de un vehículo poseído en arrendamiento financiero (leasing) que formaba parte de su activo fijo.

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

Que según el artículo 20 de la misma ley, vigente en el ejercicio acotado, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por la mencionada ley.

Que el mismo artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 979, dispone que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que para efectos de lo dispuesto en el considerando anterior, el precitado artículo 20 prevé que se entiende por costo de adquisición la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra, tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente, siendo que en ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 812-2-2016 que la sola anotación en los registros contables no resulta suficiente para acreditar el valor de los bienes del activo fijo, ya que este debe ser sustentado con la documentación pertinente, correspondiendo a los contribuyentes la carga de la prueba, no a la Administración.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones N° 06263-2-2005 y 00396-3-2011, entre otras, los contribuyentes del Impuesto a la Renta podían acreditar el costo de adquisición, producción o ingreso al patrimonio, con cualquier documentación fehaciente, en la medida que esta permitiera conocer su existencia e importes, y no necesariamente con comprobantes de pago emitidos acorde con las normas tributarias sobre la materia.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 18285-1-2013 y 01425-10-2015, entre otras, este Tribunal ha indicado que si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que de acuerdo con las normas y criterios señalados, el costo computable de los bienes del activo fijo comprende el costo de adquisición, producción, construcción, valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, menos el importe de las depreciaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a ley, todo lo cual corresponde a los contribuyentes acreditar con la documentación que sustente la existencia de los bienes del activo fijo y su valor, no siendo suficiente los registros contables y tampoco es exigible únicamente los comprobantes de pago.

Que de la revisión a los papeles de trabajo de la etapa de fiscalización se aprecia que, tal como se dejó constancia en los requerimientos cursados, la recurrente no presentó documentación alguna que sustentara el cargo a la cuenta de gastos por S/19 890,99, entre ella, el comprobante de pago por la venta del vehículo que según ella habría formado parte de su activo fijo u otra documentación que sustente la ocurrencia de dicha operación.

Que si bien la recurrente sostiene que no le era exigible la presentación del comprobante de pago, pues no era la propietaria del vehículo, sino que formaba parte de su activo fijo en calidad de arrendamiento financiero, lo cierto es que durante la fiscalización tampoco proporcionó la documentación que sustentara estas afirmaciones, como sería el contrato de arrendamiento financiero suscrito con el propietario del vehículo.

Que de otro lado, en la instancia de la reclamación la recurrente presentó un voucher contable y la copia literal del Registro de Propiedad Vehicular de un vehículo con Placa de Rodaje N° CGS082. Según consta en la apelada (fojas 5602 a 5604/vuelta), estos medios probatorios fueron admitidos por la Administración al haberse presentado dentro del término probatorio del artículo 125 del Código Tributario²¹ y por cuanto la deuda tributaria impugnada fue cancelada, resultando aplicable la excepción prevista en el artículo 141 del mismo código²². Luego de su evaluación, la Administración concluyó que los medios probatorios presentados no sustentaron en cargo a la cuenta de gastos observado (foja 5581 y vuelta).

Que al respecto, el voucher contable (foja 5236) muestra el asiento contable del cargo a la cuenta de gastos observado, lo cual no sustenta la operación que dio origen a dicho registro contable. Asimismo, la copia literal presentada (fojas 5232 a 5235) muestra la primera inscripción de dominio del vehículo con Placa de Rodaje N° CGS082 a nombre de América Leasing S.A. el 28 de mayo de 2007 y el cambio de nombre o denominación del titular a _____ en mérito de un acta de transferencia de 13 de agosto de 2010, siendo que tales datos solo evidencian la identificación de los titulares del vehículo en cuestión, pero no demuestran que el aludido vehículo habría sido poseído por la recurrente en calidad de arrendamiento financiero y que por tal razón habría formado parte de su activo fijo y menos aún sustentan la operación de venta del vehículo que habría dado lugar al registro del cargo a la cuenta de gastos materia de observación.

Que de lo expuesto se concluye que la recurrente no sustentó documentariamente el cargo a la Cuenta 659777 por S/19 890,99 en los términos que fueron alegados, por lo que corresponde mantener el reparo formulado y confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo solicitado por la recurrente en el sentido que de no levantarse el reparo al costo, entonces debe reconocerse el ingreso asociado a la venta, cabe indicar que tal aspecto no forma parte de los reparos materia de controversia en autos, sin perjuicio de lo cual debe reiterarse que la documentación presentada por la recurrente no ha sustentado la operación de venta del vehículo respecto de la cual afirma que debería reconocérsele algún ingreso.

²¹ Según dicha norma, el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

²² El texto de dicha norma vigente a la fecha de la emisión de la apelada señalaba que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

9. Gastos por compra de libros no acreditados

Que la recurrente sostiene que si bien la Administración reconoce que el gasto incurrido por la compra de libros tiene la naturaleza de gastos de representación, desconoce su deducción al cuestionar la entrega de los libros, a pesar que presentó la lista de los clientes beneficiarios y las facturas emitidas por el prestador del servicio de entrega de los libros.

Que agrega que en virtud de los principios de impulso de oficio y verdad material, si la Administración aún tenía dudas sobre la entrega de los libros, debió efectuar un cruce de información con los clientes y el proveedor del servicio, lo que no hizo, razón por la cual debe declararse la nulidad del Resultado del Requerimiento N° _____ en el extremo del reparo efectuado y levantar dicha acotación.

Que la Administración señala que durante la fiscalización la recurrente alegó que el gasto observado correspondió a gastos de representación consistente en la entrega de libros a sus clientes, siendo que la documentación presentada, como la factura por la compra de los libros, la guía de remisión remitente por el traslado de los libros, el reporte de pagos al vendedor de los libros y las facturas emitidas por las entregas de los libros, no acreditan la entrega de los libros a los beneficiarios, mientras que el documento «Libros Entregados» es un documento interno de la recurrente que contiene una lista de las personas a las que se habrían entregado los libros, pero no figura constancia alguna de la entrega u otra información que permita acreditar ello.

Que según se aprecia del punto 9 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5437 a 5439), la Administración reparó el gasto de S/37 249,00 por tratarse de gastos de representación por compra de libros que no cuentan con el sustento documentario sobre su entrega a los clientes.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ (fojas 4628 y 4629), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el gasto registrado en la Cuenta 659744 por S/37 248,75, detallado en el Anexo 03 (foja 4623), en particular, su vinculación con la generación de ingresos gravables o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en el resultado del citado requerimiento (foja 4610), la Administración dejó constancia que el gasto observado corresponde a la compra de libros, respecto del cual la recurrente no sustentó documentariamente la salida de los mencionados bienes y su relación con la generación de ingresos, por lo que reparó el gasto.

Que mediante el Requerimiento N° _____ (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

Que en el resultado del mencionado requerimiento (fojas 4506 y 4507), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito en el que indicó que la compra de libros constituye un gasto por representación que es deducible para fines del Impuesto a la Renta (fojas 4092 a 4094), siendo que al respecto aquella señaló que si bien es cierto lo indicado, la documentación proporcionada no acredita la entrega de los libros a los beneficiarios, por lo que mantuvo el reparo.

Que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley y, en consecuencia, según el inciso q) del mencionado artículo, son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT.

Que según el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de lo previsto en el inciso q) del precitado artículo 37, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1) Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas,



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

locales o establecimientos y 2) Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que en la Resolución N° 07527-3-2010 este Tribunal ha señalado que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los clientes, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que de la documentación que obra en autos se aprecia que el gasto materia de reparo corresponde a la compra de 500 libros «Refugios de nuestra costa», por \$13 750,00 (S/37 249,00), según la Factura N° 001-del proveedor (foja 4016).

Que asimismo, se tiene copia de la Guía de Remisión Remitente N° , emitida por la empresa Gráfica Biblos S.A. y dirigida al proveedor , por el traslado de los libros «Refugios de nuestra costa», figurando un sello de recepción de la recurrente (foja 4015).

Que también se tiene un reporte de pago a proveedores del Banco Interamericano de Finanzas que muestra el pago de la recurrente realizado mediante cheque al proveedor (foja 4008) y las Facturas N° emitidas por a la recurrente por envío tarjetas y libros (fojas 4001 y 4003).

Que de otro lado, obra en autos un documento denominado «Lista de libros entregados», que contiene un cuadro con nombres, empresa, cantidad de libros, dirección y distrito, que correspondería a la relación de personas a las que se habrían entregado los libros adquiridos al proveedor (fojas 4010 a 4013).

Que la documentación señalada permite apreciar que la recurrente adquirió 500 libros al proveedor que le habrían sido entregados por la empresa , pero no acredita el destino de dichos libros, esto es, su entrega a los clientes o proveedores de la recurrente, dado que las facturas emitidas por . solo dan cuenta de la contratación de un servicio de envío de tarjetas y libros, sin que conste que se trataron de los libros adquiridos al proveedor, no obrando otra evidencia documental que muestre que tal empresa efectuó la entrega de los libros a los destinatarios señalados por la recurrente, en tanto que la «Lista de libros entregados» solo da cuenta de la relación de personas beneficiarias de los libros, pero no figura en dicho documento alguna constancia de su entrega, no habiendo la recurrente presentado otro documento en el que se pueda apreciar que los libros adquiridos fueron entregados a sus destinatarios.

Que en ese sentido, al no encontrarse acreditado que los libros adquiridos, calificados por la recurrente como gastos de representación, fueron entregados a sus clientes o proveedores, no queda demostrada la relación de causalidad del gasto incurrido con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que en virtud de los principios de impulso de oficio y verdad material, si la Administración aún tenía dudas sobre la entrega de los libros, debió efectuar un cruce de información con los clientes y el proveedor del servicio de envío, cabe indicar que en el presente caso, al no haber aportado la recurrente los medios probatorios suficientes que acrediten la entrega de los adquisiciones observadas a sus beneficiarios, la Administración se encontraba habilitada para desconocer el gasto efectuado para efectos tributarios, toda vez que es el contribuyente quien está obligado a presentar la documentación que sustente la deducibilidad de los gastos incurridos, debiendo agregarse que en las Resoluciones N° 19094-2-2011 y 09247-10-2013, entre otras, se ha establecido que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad o fehaciencia de una operación, como sería la entrega de los libros observados, por lo que la alegada nulidad del Resultado del Requerimiento N° sobre la base de la falta de realización de cruces de información, no resulta amparable, debiendo destacarse que no se aprecia que las actuaciones de la Administración a fin de establecer el reparo materia de análisis hubieran transgredido los principios mencionados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

10. Reparos por depreciación

Que la recurrente sostiene que el reparo a la depreciación comprende dos conceptos: i) La depreciación de 80 máquinas cafeteras modelo Brio (S/6 981,57) y 14 máquinas cafeteras modelo Venezia Lux (S/143 292,00) y ii) La depreciación de 32 vehículos (motocicletas y camionetas) por S/28 849,14.

Que indica que, en el caso de las máquinas cafeteras, no se ha precisado el cálculo de la depreciación que serviría de base para desconocer la deducción efectuada, por lo que el reparo en este extremo incurre en falta de fundamentación que le impidió el correcto ejercicio del derecho de defensa, destacando que no existe impedimento para utilizar tasas de depreciación menores a las previstas legalmente, estando acreditado en el Registro de Activos Fijos exhibido que los activos fijos observados aún mantenían saldos por depreciar en el año 2011, siendo que si la Administración aún tenía dudas o necesitaba documentación complementaria, debió cursarle un requerimiento específico, lo que no hizo, a pesar de lo cual presentó la copia legalizada de la primer hoja y los folios 3 y 5 a 7 del Registro de Activos Fijos del año 2008.

Que agrega que, en el caso del reparo a la depreciación de los 32 vehículos, debido a que debieron ser dados de baja con motivo de su enajenación, debe reconocerse la deducción del costo neto de enajenación, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que reparó la depreciación efectuada en el ejercicio 2011 con relación a 80 máquinas modelo Brio, debido a que la recurrente no sustentó documentariamente la procedencia de dicha deducción según las normas tributarias, no habiendo acreditado su dicho en el sentido de que tales bienes, que habrían sido adquiridos en el año 1997, fueron depreciados con el empleo de tasas menores a las establecidas y que por tal motivo aún quedaba pendiente el reconocimiento de la depreciación reparada en el ejercicio fiscalizado.

Que según el punto 10 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 5436 y 5437), la Administración reparó el gasto de S/179 124,00, al tratarse de gastos por depreciación no sustentados.

Que no obstante, en la apelada la Administración señaló que había verificado la existencia de un error material en cuanto a la cuantía del reparo determinado, el cual fue fijado por el área acotadora en S/179 124,00, siendo que el monto que correspondía a la depreciación observada respecto a las máquinas expendedoras alcanzaba solamente S/143 292,36, conforme se apreciaba en el Resultado del Requerimiento N° (foja 5576 y vuelta); determinando el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 en la instancia de reclamación y rectificando el importe de la deuda tributaria de S/1 681 379,00 a S/1 670 630,00 más los intereses moratorios correspondientes.

Que en tal sentido, corresponde a esta instancia pronunciarse por el reparo en los términos subido en grado.

Que según se aprecia del punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 4626 y 4627), luego de revisado los movimientos de la Cuenta 68 «Depreciación de Maquinaria y Equipos» al 31 de diciembre de 2011, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara el cálculo y determinación de la depreciación, que indicara el tratamiento de la diferencia de cambio en el caso de financiación y que señalara el tratamiento tributario empleado a fin de determinar la renta neta imponible del ejercicio 2011, debiendo desagregar y presentar el cálculo de la depreciación tributaria y financiera de los activos fijos en leasing; asimismo, le solicitó los contratos de arrendamiento financiero (leasing) vigentes en el año 2011 y que acreditara documentariamente el valor de adquisición de los activos fijos y su tratamiento tributario, de tal manera que sustente las adiciones y deducciones efectuadas; también le solicitó la acreditación del costo de adquisición de las adiciones y transferencias detalladas y la propiedad o titularidad de los activos fijos con las facturas, contratos, entre otros; además, le solicitó la exhibición de los asientos contables correspondientes y el sustento de las cobranzas o pagos, según corresponda, así como la identificación en el Registro de Activo Fijo de los bienes antes mencionados.

Que en el resultado del precitado requerimiento (fojas 4607 a 4609), la Administración dejó constancia que



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

luego de evaluada la documentación presentada, verificó que, entre otros bienes, 80 máquinas modelo Brio, fueron transferidas como consecuencia del proceso de fusión entre la recurrente . y que al año 2011 se encontrarían totalmente depreciadas, a pesar de lo cual la recurrente continuó depreciando tales bienes desde la fecha de la fusión, por lo que observó el reparo a la depreciación de tales bienes (S/143 292,36).

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 4521 a 4524), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo al reparo efectuado.

Que en el resultado del mencionado requerimiento (fojas 4504 a 4506), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito en el que indicó que las 80 máquinas modelo Brio formaron parte del proceso de fusión con y que se adquirieron en 1997, las cuales fueron depreciadas sin exceder las tasas máximas permitidas por la normativa del Impuesto a la Renta, por lo que no es correcto que tales bienes estaban totalmente depreciados en 2011 (fojas 4088 y 4089). Al respecto la Administración señaló que la recurrente no presentó documentación que acreditara su afirmación y, por ende, no sustentó la depreciación observada en el ejercicio 2011.

Que según el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley y, en consecuencia, según el inciso f) del mencionado artículo, son deducibles 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 citada ley dispone que el desgaste o agotamiento que sufran 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, las que se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que el artículo 40 de la precitada ley señala que los demás bienes, distintos de los edificios y construcciones, afectados a la producción de rentas gravadas, se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que los demás bienes, distintos de los edificios y construcciones, afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando un porcentaje anual de depreciación hasta un máximo de 10%, tratándose de otros bienes del activo fijo²³.

Que dicho inciso agrega que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que el inciso c) del artículo 22 del precitado reglamento dispone que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que el inciso f) del referido artículo 22, antes de su modificación por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señalaba que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros

²³ Esto es, distintos del ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca; vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general; maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción, excepto muebles, enseres y equipos de oficina; equipos de procesamiento de datos y maquinaria y equipo adquirido a partir del 1 de enero de 1991.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que el mencionado inciso, modificado por el referido Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos, cuyos requisitos, características, contenido, forma y condiciones se determinarán mediante resolución de superintendencia de la SUNAT.

Que como se puede advertir de las normas citadas, a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que aquéllas se encuentren contabilizadas dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no excedan de los porcentajes máximos aplicables, tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 10379-4-2013, entre otras.

Que en el presente caso, de la información contenida en el Registro de Activos Fijos que obra en autos (foja 5567), se observa que la recurrente estableció la depreciación de las 80 máquinas modelo Brio en el ejercicio 2011 en S/143 292,36, según el siguiente detalle:

Cuenta contable del activo fijo	Descripción	Saldo inicial (S/)	Valor histórico del activo fijo al 30.11.2010 (S/)	Valor ajustado del activo fijo al 31.03.2010 (S/)	Porcentaje de depreciación	Depreciación del ejercicio (S/)
333131	80 máquinas modelo Brio IBEROAMERICA	1 432 924,06	1 432 924,06	1 432 924,06	10%	143 292,36

Que a fin de validar la procedencia de la deducción del gasto por depreciación observado, la recurrente debía sustentar que la determinación de la depreciación efectuada en el ejercicio 2011 estaba arreglada a ley, para lo cual debía acreditar que la depreciación de las 80 máquinas se encontraba contabilizada en los libros y registros contables y que no excedió los porcentajes máximos aplicables, exigencia que permitía confirmar si aún quedaba depreciación por reconocer en el indicado ejercicio, cuanto más si la recurrente ha alegado durante la fiscalización y el presente procedimiento contencioso (fojas 4089, 5389 y 5671) que las 80 máquinas fueron adquiridas en 1997, por lo que de ser así y considerando una depreciación con el porcentaje máximo reconocido a dichos bienes (10%), se tendría que en el ejercicio 2011 materia de autos no habría quedado depreciación alguna por reconocer para efectos del Impuesto a la Renta.

Que como se mencionó, la Administración solicitó a la recurrente la acreditación del cálculo y determinación de la depreciación que afectó el resultado del ejercicio 2011, lo que incluyó la depreciación reparada, siendo que en los papeles de trabajo de la fiscalización se aprecia que la recurrente solo exhibió el Registro de Activos Fijos en el que figura la información detallada en el cuadro precedente, no habiendo sustentado que en el ejercicio 2011 le correspondía la deducción de depreciación alguna por las 80 máquinas que fueron adquiridas en 1997.

Que cabe agregar que en la instancia de reclamación la recurrente presentó copias de los folios 1, 6 y 25 del «Libro Registro de Activos Fijos» legalizado por notario el 30 de enero de 2010 (fojas 5229 a 5231) y los folios 1, 3 y 5 a 7 del «Registro de Activos Fijos Año 2008» legalizado el 22 de enero de 2008 (fojas 5224 a 5228). Según consta en la apelada (fojas 5602 a 5604/vuelta), estos medios probatorios fueron admitidos por la Administración al haberse presentado dentro del término probatorio del artículo 125 del Código Tributario²⁴ y por cuanto la deuda tributaria impugnada fue cancelada, resultando aplicable la excepción prevista en el artículo 141 del mismo código²⁵.

²⁴ Según dicha norma, el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación.

²⁵ El texto de dicha norma vigente a la fecha de la emisión de la apelada señalaba que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

Que en los folios del «Libro Registro de Activos Fijos» se aprecia la primera hoja del libro (folio 1) y la anotación en forma global de las 80 máquinas modelo Brío, indicándose la depreciación de los años 2010 y 2011 con un porcentaje de depreciación del 10%, lo cual, compartiendo la evaluación de la Administración (foja 5577/vuelta), no brinda sustento al argumento de la recurrente en el sentido que en ejercicios anteriores al 2011 habría utilizado una tasa de depreciación inferior.

Que en el caso de los folios del «Registro de Activos Fijos Año 2008», no consta en la apelada la evaluación de la Administración, a pesar de que en dicha resolución dejó constancia que procedía la evaluación de tales medios probatorios, lo que ha sido verificado en esta instancia.

Que al respecto, el artículo 129 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del precitado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, prevé que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mismo código establece que son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido. El último párrafo de dicho artículo, incorporado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que toda vez que la Administración infringió el procedimiento legal establecido al no pronunciarse en la reclamación sobre los folios del «Registro de Activos Fijos Año 2008», presentados con arreglo a ley para desvirtuar el reparo por depreciación, corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo de dicho reparo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario. No obstante, en virtud del último párrafo del artículo 150 del mismo código, al contarse con los elementos suficientes para resolver, este Tribunal emite pronunciamiento sobre el fondo del asunto controvertido.

Que de la revisión a los folios del «Registro de Activos Fijos Año 2008» se aprecia que figuran anotadas las 80 máquinas modelo Brío, de forma individual, mostrando su valor histórico al 31 de diciembre de 2008, su fecha de adquisición (año 1998), el inicio de su uso (año 1998), el porcentaje de depreciación (5%) y la depreciación del ejercicio. Si bien en este caso se aprecia que el porcentaje de depreciación fue inferior a la tasa máxima permitida (10%), tales documentos no acreditan la contabilización de la depreciación de las 80 máquinas desde la fecha en que habrían sido puestas en uso y con ello apreciar que en el ejercicio 2011 aún quedaba pendiente el reconocimiento de la depreciación materia de reparo.

Que es pertinente mencionar, además, que a diferencia de la fecha de adquisición señalada en el Registro de Activos Fijos Año 2008 (año 1998), en el Formato 7.1: Registro de Activos Fijos (foja 5567) se señala como fecha de adquisición de las aludidas máquinas «abril 2010», inconsistencia que resta certidumbre respecto de la antigüedad de los activos y, consecuentemente, del pretendido saldo de depreciación que alega la recurrente.

Que en atención a lo expuesto, dado que la documentación presentada por la recurrente no sustenta la validez de la depreciación observada en el ejercicio fiscalizado, corresponde mantener el reparo y declarar

acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

infundada la reclamación interpuesta en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que el reparo de autos comprende dos conceptos, que serían, por un lado, la depreciación de 80 máquinas modelo Brio y 14 máquinas cafeteras modelo Venezia Lux y, de otro lado, la depreciación de 32 vehículos, cabe reiterar lo establecido en considerandos precedentes en el sentido del alcance del reparo objeto de análisis en la presente instancia.

Que sobre lo indicado por la recurrente respecto de la omisión del cálculo de la depreciación que habría servido de base para desconocer la deducción efectuada, por lo que se ha incurrido en una falta de fundamentación del reparo que le impidió el correcto ejercicio de su derecho de defensa, cabe señalar que el reparo de autos fue efectuado debido a la falta de sustento de la depreciación aplicada por la recurrente por S/143 292,36 y no sobre la base de algún cálculo de la depreciación que hubiera sido opuesto por la Administración, por lo que los argumentos expuestos no resultan amparables.

Que en cuanto a que no existe impedimento para utilizar tasas de depreciación menores a las previstas legalmente, estando acreditado en el Registro de Activos Fijos exhibido que los activos fijos observados aún mantenían saldos por depreciar en el año 2011, debe indicarse que no ha sido discutido en autos la posibilidad de usar porcentajes de depreciación que no excedan los topes establecidos, sino el hecho que la recurrente no sustentó la depreciación efectuada en el ejercicio 2011 respecto de 80 máquinas modelo Brio, bienes que según ella fueron adquiridas en el año 1997 y por las cuales alegó que aún existía depreciación por reconocer en el ejercicio 2011, lo que no fue aceptado por la Administración, al no encontrarse debidamente sustentada dicha afirmación, no siendo suficiente el Registro de Activos Fijos exhibido por dicho ejercicio, tal como se ha analizado precedentemente.

Que sobre lo señalado en el sentido que si la Administración aún tenía dudas o necesitaba documentación complementaria para desvirtuar el reparo, debió cursar un requerimiento específico, lo que no hizo, cabe señalar que durante la fiscalización la Administración requirió a la recurrente toda la información y documentación que permitiera verificar y validar el cálculo y determinación de la depreciación observada y la procedencia de su deducción tributaria, por lo que no procede estimar lo alegado, siendo que con relación a las copias de los folios Registro de Activos Fijos del año 2008, presentados en la reclamación, debe estarse a lo señalado precedentemente.

Que en cuanto a que por el reparo a la depreciación de 32 vehículos que fueron dados de baja por su venta, debe reconocerse la deducción del costo neto de enajenación, cabe reiterar que el reparo materia de autos se ciñó a la depreciación de 80 máquinas modelo Brio y no incluyó la depreciación de los bienes señalados por la recurrente, por lo que no corresponde pronunciarse sobre lo pretendido en este extremo.

III. RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 02845-1-2010, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 5466 y 5467) fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de los reparos



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, según la Resolución de Determinación N° 012-003-0066876, por lo que dado que en esta instancia se ha levantado parcialmente el reparo por gastos que constituyen activo fijo, manteniéndose los demás reparos formulados, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide la sanción aplicada.

IV. OTRAS CUESTIONES

Que en el escrito presentado ante esta instancia el 8 de marzo de 2017²⁶, la recurrente solicita la acumulación del presente procedimiento con los tramitados ante este Tribunal con los Expedientes N° 12750-2015, 13035-2015 y 13986-2016, al guardar conexión entre sí por la materia controvertida. Posteriormente, mediante escrito presentado el 5 de junio de 2018²⁷, informa que los Expedientes N° 12750-2015 y 13986-2016 fueron resueltos con las Resoluciones N° 02889-1-2018 y 03242-1-2018, por lo que su pedido de acumulación se contrae a los demás expedientes.

Que en el referido escrito de 5 de junio de 2018²⁸ anota que pagó bajo protesto la deuda contenida en los valores impugnados, a fin de evitar el incremento de los intereses moratorios, por lo que solicita la devolución de lo pagado, en razón a que los valores son nulos, como ha sido sustentado en sus recursos impugnatorios.

Que en el escrito de 4 de setiembre de 2019²⁹ reitera su pedido de devolución de lo pagado más los intereses correspondientes e informa que se reserva el derecho de solicitar a las instancias respectivas la indemnización por daños y perjuicios ocasionados por la actuación irrazonable de la Administración, sin perjuicio de recurrir a la instancia judicial y la Contraloría General de la República para que se haga efectiva la responsabilidad penal y administrativa de los funcionarios de la Administración.

Que en cuanto al pedido acumulación de procedimientos, el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS establece que la autoridad responsable de la instrucción, por propia iniciativa o a instancia de los administrados, dispone mediante resolución irrecurrible la acumulación de los procedimientos en trámite que guarden conexión.

Que al respecto, no procede estimar el pedido de la recurrente, toda vez que los procedimientos seguidos ante este Tribunal con los Expedientes N° 12750-2015, 13035-2015 y 13986-2016 fueron resueltos mediante las Resoluciones N° 02889-1-2018, 04559-1-2018 y 03242-1-2018, respectivamente.

Que sobre la devolución de los pagos de la deuda tributaria contenida en los valores impugnados que la recurrente afirma que efectuó bajo protesto, debe indicarse que no cabe que tal pretensión sea atendida directamente por este Tribunal, debiendo la recurrente formular la solicitud correspondiente ante la Administración.

Que finalmente, no corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre la intención que manifiesta la recurrente de solicitar a las instancias respectivas una indemnización por daños y perjuicios ni sobre su intención de recurrir a la instancia judicial y la Contraloría General de la República.

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de junio de 2016 en el extremo del reparo por depreciación y declarar **INFUNDADA** la reclamación interpuesta en el extremo de dicho reparo.

²⁶ Fojas 5724 a 2726.

²⁷ Foja 5737.

²⁸ Foja 5729.

²⁹ Fojas 5815 a 5817.



Tribunal Fiscal

N° 03736-1-2021

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2016 en el extremo del reparo por gastos que constituyen activo fijo (solo ítems 1 a 6); **REVOCARLA** en el extremo referido a la Resolución de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/BC/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente