



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

EXPEDIENTE N° : 10859-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de agosto de 2016

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 015-014-0009127 de 30 de junio de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013641 y 012-003-0013643, emitidas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005 y regularización del ejercicio 2005 y la Resolución de Multa N° 012-002-0012753, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la compensación del crédito por Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (AAIR) efectuada contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005 resulta procedente; que la Administración no ha considerado la Resolución de Intendencia N° 015-014-0008831, mediante la cual reconoce expresamente que el saldo a favor por concepto de AAIR del ejercicio 2003 asciende a S/. 332,639.00; que dicha entidad se limita a tomar las conclusiones de las Resoluciones de Intendencia N° 0150140004461 y 0150140004805, sin verificar que en el ejercicio 2003 obtuvo pérdida tributaria, por lo que el crédito por AAIR no fue aplicado en dicho ejercicio, siendo este reconocido en la Resolución de Intendencia N° 0150140004461.

Que indica que la Resolución de Intendencia N° 0150140004805, que determinó de forma incorrecta el crédito por los pagos del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 ha sido impugnada y se encuentra pendiente de resolución en el Tribunal Fiscal, por lo que no resultaba válido que la Administración se limitara a reproducir las conclusiones de las referidas resoluciones de intendencia sin considerar las pruebas presentadas, sino que debió efectuar una verificación y encontrar la verdad material a efecto de concluir si se contaba o no con crédito.

Que alega que el gasto por servicio de auditoría del ejercicio 2005 generó la obligación de efectuar pagos parciales por los trabajos preliminares que la firma de auditores efectuó, ya que el trabajo de auditoría no estaba supeditado solo a un resultado, y que se ha acreditado que la prestación del servicio comenzó en setiembre de 2005, entre otros, con la propuesta y cronograma presentados en la etapa de fiscalización, de cuya revisión se aprecia que los servicios incluían trabajos preliminares, revisiones sobre el entorno de control interno y los procesos de registro y cierre contable, así como una evaluación de la aplicación de las NICs, por lo que la mayor parte del trabajo se dio en el ejercicio 2005 y no en el 2006, no resultando de aplicación las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08534-5-2001 y 03344-4-2005, toda vez que no se pretende imputar la totalidad del gasto al ejercicio 2005 sino la proporción correspondiente a los beneficios económicos derivados de la prestación del servicio en el 2005, según la NIC 18.

Que afirma que el reparo relativo al depósito en garantía enviado al gasto se circunscribe al ajuste contable de la operación por la garantía entregada por _____ en 1997 en virtud del contrato de arrendamiento, la que recién se registró en el 2005, de acuerdo con el tratamiento establecido en la NIC 8 vigente en 2005; que al reconocerse contablemente el ajuste se configura un gasto extraordinario, que es deducible tributariamente porque se encuentra vinculado a la generación de rentas gravadas, al relacionarse con el contrato de subarrendamiento suscrito con la referida empresa. Precisa que la garantía es una prestación accesoria vinculada a las operaciones de arrendamiento que efectúa la empresa.

Que añade que los gastos de controller son deducibles al encontrarse acreditada su causalidad, dado que fueron indispensables para el reflatamiento de la empresa, cuyo nivel de endeudamiento en el ejercicio 2000 requería una compleja operación de refinanciamiento, en la que los gastos de controller son parte



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

de los gastos y/o costos, por lo que tales egresos implicaron un beneficio directo para la empresa. Reitera que la causalidad de los gastos por controller se encuentra plenamente acreditada por el solo hecho de ser parte conformante de la estructura de la operación de refinanciamiento, sin la que la empresa no hubiera podido continuar con sus operaciones.

Que precisa que la función principal de los controllers era supervisar la cesión de flujos y hacer un seguimiento pormenorizado de los ingresos y gastos de la empresa, en tanto que el _____ era el responsable de la administración, manejo y custodia de los flujos disponibles y recibieron comisiones por tal servicio, por lo que no es correcta la afirmación de la Administración referida a que los controllers realizaban las labores del _____, pues su función era posterior a los flujos de efectivo, en tanto que la labor de los controllers era efectuar el seguimiento de ingresos y egresos para obtener flujos disponibles que luego eran cedidos al banco para su administración.

Que agrega que en el ejercicio 2005 los honorarios de los controllers formaron parte del "gasto común del centro comercial" que fue refacturado en un 81% a sus locatarios, por lo que dicho gasto no fue deducido en su integridad, lo que no ha sido evaluado correctamente ni desvirtuado por la Administración, ya que no se cuestionó que los gastos de controllers hayan sido incluidos en los gastos comunes refacturados a los locatarios, por lo que no procede el reparo efectuado ya que dicho gasto fue recuperado y/o compensado económicamente por la empresa.

Que refiere que no resulta relevante que respecto del ejercicio 2002 la Administración haya efectuado reparos similares, y que no procede la aplicación de multa alguna, pues los reparos efectuados resultan imprecidentes.

Que mediante escrito ampliatorio aduce que deben admitirse las pruebas presentadas en la instancia de apelación con relación a los gastos de controller, toda vez que no fueron requeridos en la etapa de fiscalización y corresponden a nuevos aspectos incorporados por la Administración al resolver, ya que no se cuestionó que los gastos de controller hubieran sido refacturados a los arrendatarios.

Que la Administración señala que los valores impugnados han sido emitidos con arreglo a ley como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente; que en cuanto al reparo al gasto por servicios de auditoría no devengados en el ejercicio 2005 señala que en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la recurrente adicionó S/. 10,374.00 que correspondía a la provisión de auditoría 2005 que no había sido facturada, sin embargo dado que se cargó a resultados el íntegro de la Cuenta 931004 - Auditoría Externa y Asesoría por S/.98,404.95, la diferencia de S/.78,212.00 también debió ser adicionada, al corresponder a un gasto que no se devengó en el ejercicio 2005, sino luego del cierre contable del ejercicio cuando los auditores entregaron el informe final, por lo que dado que la recurrente no acreditó que el gasto se hubiera devengado en el ejercicio 2005, mantuvo el reparo efectuado al considerarlo acorde al criterio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08534-5-2001 y 03344-4-2005.

Que agrega que durante el procedimiento de fiscalización se detectó que en los ejercicios 1996 y 1997 la recurrente recibió una garantía de la empresa _____, cuya provisión efectuó en el ejercicio 2005; que dado que dicho importe es una cuenta por pagar, pues tal garantía se destinaría a pagar eventuales deudas del cliente o perjuicios ocasionados al proveedor por causas imputables, la entrega de la garantía no tiene la naturaleza de ingreso y/o gasto para la recurrente, dado que según el contrato de arrendamiento celebrado, dicho importe sería devuelto al concluir el contrato de arrendamiento, no constituyendo una contraprestación sino que asegura el cumplimiento de las obligaciones del arrendatario, por lo que el registro contable de la deuda de la recurrente con _____ no debe afectar los resultados del ejercicio, dado que no se trata de un gasto, manteniendo el reparo efectuado.

Que añade que los servicios de controller no cumplen el principio de causalidad, toda vez que fueron prestados al _____ por dos personas designadas por dicho banco para supervisar que los ingresos obtenidos por la recurrente fuesen transferidos de acuerdo con el contrato de reconocimiento de deuda y refinanciamiento de obligaciones celebrado por la recurrente con sus acreedores y cuyo objeto fue regular el refinanciamiento de tales obligaciones.



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

Que precisa que de acuerdo con los términos del contrato celebrado, el nombraría a dos administradores que se harían cargo de la administración de los flujos disponibles, y que según el acta de directorio del 24 de octubre de 2000 se advierte que se expuso que debían ampliarse las funciones del controller designado por el banco para que controle y supervise la cesión de flujos efectuada por la sociedad a dicho banco y se acordó que el controller se incorporaría al comité ejecutivo de la empresa. Agrega que del resultado del Requerimiento N° 0122070001283 se dejó constancia que el detrae los honorarios de los controllers, al ser quien se beneficia del servicio prestado por los controllers pues es el obligado a administrar los flujos de efectivo, dado que contractualmente la recurrente se encontraba obligada a aceptar la supervisión de los controllers, no constituyendo un servicio que hubiera decidido contratar o que le reditúe un beneficio económico.

Que concluye que no existe relación causal entre el gasto por controllers y el mantenimiento de la fuente productora de la renta de la recurrente, por lo que mantiene el reparo efectuado al no ser gastos deducibles para la recurrente.

Que expone que la compensación del crédito por Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta efectuada por la recurrente contra el pago a cuenta de febrero de 2005 no resulta procedente, toda vez que la recurrente no contaba con crédito por Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 y 2004 susceptible de ser aplicado contra el anotado pago a cuenta, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 060011208210-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121060000361, notificados el 2 de noviembre de 2006 (fojas 1164 a 1167 y 1418), se inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2005, determinándose los siguientes reparos: 1) Gastos de servicio de auditoría no devengado en el ejercicio 2005; 2) Depósito en garantía enviado al gasto; 3) Gastos de controller; y 4) Aplicación indebida de los pagos del anticipo adicional del Impuesto a la Renta al pago a cuenta de febrero de 2005, como consecuencia de los cuales se emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0013641 y 012-003-0013643 y la Resolución de Multa N° 012-002-0012753.

Que en tal sentido, corresponde analizar si los reparos efectuados por la Administración y los valores emitidos se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N° 012-003-0013641

1) Gastos de servicio de auditoría no devengados en el ejercicio 2005

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0013641 (foja 1564), se advierte que la Administración adicionó a la renta neta imponible del ejercicio 2005 el importe de S/. 78,212.00 por el anotado reparo, debido a que consideró que en aplicación del principio del devengado, éste no resultaba deducible en el ejercicio 2005, sino en el ejercicio 2006.

Que de conformidad con el artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el ejercicio gravable comenzaba el 1 de enero de cada año y finalizaba el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, y que las rentas de la tercera categoría y los gastos se considerarían producidos y se imputarían en el ejercicio comercial en que se devengaban.

Que según lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 13136-8-2010 y 05276-5-2006, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad N° 1 (NIC 1) referida a la presentación de estados financieros, que sustituyó a la NIC 1 (revisada en 1997), aplicable en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, establece la hipótesis contable del devengo, y en sus

 3



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

párrafos 25 y 26 señala que salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo, y que cuando se utilice la hipótesis contable del devengo, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos.

Que mediante la Resolución de CNC N° 005-94-EF/93.01, vigente a partir del 1 de enero de 1994 se aprobó el Prefacio a los Pronunciamientos sobre Normas Internacionales de Contabilidad y el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, en cuyo párrafo 22 se establece el concepto de base de acumulación (o devengo) y se señala que con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable, base según la cual, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122070000996 (foja 1158), se indicó que de la verificación de las adiciones en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 se observó el concepto de "Provisión Auditoría 2005" por el importe de S/.10,374.00, sin embargo, dado que el saldo de la Cuenta 931004 – Auditoría Externa y Asesoría, ascendía a S/. 98,405.00, solicitó a la recurrente que explicara los motivos por los que no se adicionó el importe total de la cuenta.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 1 de agosto de 2007 (fojas 1144 y 1145), en el que señaló que los servicios de auditoría se devengaron en el ejercicio 2005, dado que las labores realizadas desde setiembre de 2005 comprendían una serie de revisiones del entorno de control interno, de los procesos de registro y cierre contable, así como la evaluación de la aplicación de las NICs que constituyen el marco normativo que rige el quehacer contable y financiero, labores que se realizaron con el objetivo final de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa, la exacta generación de las utilidades a repartirse y de los impuestos por pagar al fisco, por lo que tienen incidencia en el ejercicio 2005, pues su utilización o provecho corresponden al mismo, y en tal sentido deben ser atribuidos a dicho ejercicio.

Que en el referido escrito la recurrente agregó que únicamente dedujo como gasto el importe de S/.78,211.00 que corresponde a las Facturas N° 001-4701 y 001-4979 emitidas en octubre y diciembre de 2005 por la firma I y adicionó el importe de S/.10,374.00 que corresponde al saldo de la provisión no facturada.

Que del punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122070000996 (fojas 1149, 1150, 1152 y 1153), la Administración dejó constancia que la recurrente señaló que los servicios de auditoría 2005 se devengaron en dicho ejercicio, dado que su aprovechamiento o utilización económica se dio en dicho periodo, y que presentó una carta del 22 de agosto de 2005 remitida por los auditores de la firma que contenía la propuesta y cronograma de trabajo que comprendía etapas de la labor desde setiembre de 2005.

Que asimismo la Administración indicó que, dado que de acuerdo con la NIC 1 y el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos se imputan de acuerdo con el principio del devengado, procedió a reparar el importe de S/.78,212.00 indebidamente provisionado en el ejercicio 2005, debiendo ser reconocidos en el ejercicio 2006.

Que en el caso de autos la Administración reparó el gasto provisionado en la Cuenta 931004 – Auditorías Externas y Asesoría por S/.78,212.00, por concepto de servicios de auditoría financiera prestados por firma I al considerar que no se devengaron en el ejercicio 2005.

Que al respecto, conforme con el criterio establecido en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13136-8-2010 y 05276-5-2006, de acuerdo a su naturaleza, los servicios de auditoría, como el objeto del presente reparo, se encuentran supeditados a un resultado, que

4



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado, el cual, a su vez, permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a los usuarios, tales como entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros.

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

Que si bien el criterio antes referido fue emitido cuando se encontraba vigente la Norma Internacional de Contabilidad 1 revisada en 1997, de la revisión de la NIC 1 aplicable al ejercicio 2005 y el Marco Conceptual, se advierte que ésta mantiene el elemento de "asociación" que fuera introducido por el texto anterior de la NIC 1 en las modificaciones efectuadas en el año 1997, según el cual es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, por lo que el criterio citado resulta aplicable al reparo materia de autos.

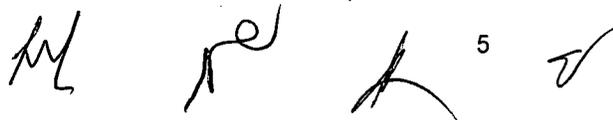
Que considerando que en el presente caso y como lo reconoce la recurrente, si bien el servicio de auditoría de los estados financieros del ejercicio 2005 se inició mediante trabajos preliminares efectuados en dicho año, y culminó en el ejercicio 2006, es recién en éste que la recurrente podía emplearlo para los fines contratados, por lo que en aplicación del principio del devengado, no procedía su deducción en el ejercicio 2005, conforme con el criterio anteriormente expuesto; en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que los servicios empezaron a prestarse en setiembre de 2005, resulta de aplicación lo expuesto en los considerandos precedentes, en el sentido que el hecho que existan trabajos preliminares no enerva que el resultado del servicio de auditoría será aprovechado en el ejercicio que se termine de prestar, esto es, en el ejercicio 2006, por lo que no resulta atendible dicho alegato.

Que acerca de la obligación de efectuar pagos parciales por los trabajos preliminares, es pertinente destacar que en aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por el servicio de auditoría debía ser reconocido en el ejercicio en que la recurrente tuviera la posibilidad de emplearlo para los fines por los cuales fue solicitado, es decir, en el ejercicio 2006, lo que no se ve enervado por las fechas de pago pactadas con el proveedor del servicio.

Que asimismo, respecto de los trabajos preliminares efectuados por la empresa auditora, es pertinente destacar que de la documentación presentada por la propia recurrente (fojas 785 a 791), se advierte que en la comunicación de la firma auditora, ésta precisó que "al término de nuestro trabajo" emitiría los informes relativos a la opinión de los estados financieros al 31 de diciembre de 2005, así como los informes correspondientes a la cuenta de gastos comunes de la compañía por los periodos comprendidos entre el 1 de enero de 2005 y el 30 de junio de 2005 y entre el 1 de julio de 2005 y el 31 de diciembre de 2005, de lo que se advierte que si bien el trabajo de auditoría estaba supeditado a diversos resultados, estos serían proporcionados al término de la labor de auditoría, por lo que no se encuentra acreditado que la recurrente hubiera podido aprovecharlos en el ejercicio 2005.

Que no resulta atendible lo expuesto por la recurrente en el sentido que debe considerarse lo establecido por la NIC 18 con relación al porcentaje de realización en función a la proporción correspondiente a los beneficios económicos derivados de la prestación del servicio en el 2005, toda vez que aquélla no ha

 5



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

acreditado que recibió beneficio alguno derivado del servicio contratado en el ejercicio 2005, más aun si el párrafo 24 de la anotada NIC 18 establece que "ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha".

2) Depósito en garantía enviado al gasto

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0013641 (foja 1564) se observa que la Administración adicionó el importe de S/. 524,633.00 a la renta neta del ejercicio 2005, por concepto del referido reparo al considerar que dicho importe no tenía la naturaleza de un gasto.

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

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122070000996 (fojas 1158 y 1160), se solicitó a la recurrente que explicara los motivos que originaron los cargos a la Cuenta 669010 – Otras Cargas Excepcionales, entre otros, por el ajuste de la garantía por devolver a .., según el siguiente detalle:

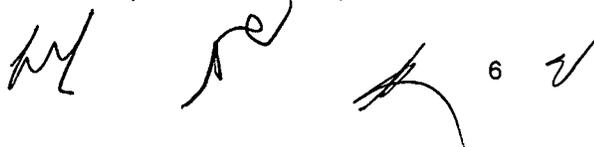
Mes	Grupo	Asiento	Cuenta	Glosa	Importe S/.
Abril	Diario	000167-2	669010 - Otras cargas excepcionales	Ajuste de garantía por devolver a según Memo JPSGAF-0291-2005	306,153.45
Junio		000072-2		Ajuste de garantía por devolver a según Memo JPSGAF-0446-2005	218,479.67

Que del punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122070000996 (fojas 1150 y 1154), la Administración dejó constancia que mediante escrito presentado el 1 de agosto de 2007, la recurrente en respuesta al mencionado requerimiento, indicó que aparentemente el cliente, .., tenía impaga una garantía por el importe de US\$ 161,091.00, la cual constituía la merced conductiva del contrato de sub-arrendamiento suscrito entre ambas partes en el año 1996; que al comprobarse que la garantía fue totalmente cancelada, la recurrente la reconoció como tal, registrándola en los meses de abril y junio de 2005, abonando a la Cuenta 467002 – Depósitos en Garantía y cargando a la Cuenta 669010 – Otras Cargas Excepcionales los importes parciales de US\$ 93,969.75 y US\$ 67,121.25. Asimismo preciso que según lo indicado por la recurrente, el cargo a la mencionada cuenta sustenta la garantía pagada por su cliente respecto del contrato firmado, constituyendo una obligación de devolución futura para ella, la que se haría efectiva al término del contrato, salvo que por los términos y condiciones del mismo, se utilizara para compensar deudas contraídas por el cliente o perjuicios ocasionados por este.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122070001132 (fojas 851 y 853), la Administración solicitó a la recurrente que explique y sustente por escrito con la base legal respectiva, el motivo por el cual le dio naturaleza de gasto al importe dinerario entregado por la empresa .. por concepto de garantía derivada del contrato de arrendamiento, y que considerara que en su momento dicho importe debió contabilizarse como una cuenta por pagar para cubrir deudas del cliente o los perjuicios ocasionados al proveedor por causas imputables al cliente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 20 de agosto de 2007 (fojas 836 a 838), en el que indicó que al verificar el saldo de la Cuenta – Garantías por Pagar, se observó que el cliente .. aparentemente tenía impaga una garantía de US\$161,091.00, la cual estaba obligado a constituir a su favor, de acuerdo con el contrato de subarrendamiento suscrito en el año 1996.

Que en el anotado escrito la recurrente agregó que al efectuar la búsqueda de la documentación contable respectiva, advirtió que existían letras por cobrar descontadas en el .. parte de





Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

las cuales se encontraban en sus archivos, y que la cancelación de las letras restantes fue corroborada por el banco, corroborando que el cliente había cancelado los mencionados títulos valores.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001132 (fojas 841 a 847), la Administración indicó que de acuerdo a lo manifestado por la recurrente, dado que el pasivo fue reconocido cuando efectivamente pudo comprobar que el cliente había cumplido con cancelar la totalidad de la garantía asumida contractualmente, correspondía que el reconocimiento de la cuenta por pagar fuera cargada a la Cuenta 669010 – Otras Cargas Excepcionales, toda vez que al efectuar el reconocimiento (ejercicio 2005), tal situación presentaba una naturaleza extraordinaria de acuerdo con la NIC 8, por lo que procedía reparar la deducción como gasto del importe ascendente a S/.524,633.00 – equivalente a la suma de S/.306,153.45 y S/.218,479.67–, pues afectó indebidamente los resultados del ejercicio 2005 a pesar de no tener naturaleza de gasto.

Que conforme se aprecia de autos (fojas 681 a 694), el 4 de noviembre de 1996 la recurrente celebró un contrato de subarrendamiento con la empresa _____, de cuya cláusula cuarta se advierte que la vigencia del contrato era de diez años contados desde la fecha en que concluyeran las obras de construcción básica, decoración y acabados interiores.

Que en la cláusula décima del anotado contrato se estableció que _____ debía entregar a la recurrente un depósito en garantía ascendente a US\$161,091.00, cuya entrega se efectuaría en 12 cuotas mensuales de US\$13,424.25, para lo cual aceptaría 12 letras de cambio emitidas por la recurrente, y que dicha garantía sería devuelta a la conclusión del contrato de subarrendamiento.

Que según lo ha señalado por la propia recurrente, y no ha sido cuestionado por la Administración, la empresa _____ cumplió con entregar a la recurrente la garantía de US\$161,091.00 - equivalente a S/.524,633.00-; sin embargo, la recurrente no realizó el registró en los ejercicios correspondientes.

Que dado que la recurrente no efectuó un correcto registro contable de la garantía recibida por parte de la empresa _____ en el ejercicio 2005 pretendió corregir dicha omisión afectando la Cuenta 669010 – Otras Cargas Excepcionales.

Que al respecto cabe indicar que toda vez que el importe de S/.524,633.00 recibido por parte de la empresa Rosen Perú S.A. correspondía a una garantía, es decir, a un importe que al final del contrato de subarrendamiento debía ser devuelto a _____ ésta debió registrar contablemente el ingreso de tales fondos en la Cuenta 10 – Caja y Bancos, y como contrapartida registrar la obligación de devolver dicho importe en la Cuenta 46 – Cuentas por pagar diversas.

Que conforme ha señalado la propia recurrente en los escritos presentados en respuesta a los Requerimientos N° 0122070000996 y 0122070001132, ésta no efectuó el registro contable de la garantía recibida de acuerdo a lo señalado, por lo que al detectar el error cometido, la Gerencia de Administración y Finanzas dispuso que se reconociera la garantía¹ "debitando una cuenta de gastos extraordinarios", según se advierte de los Memorándums Internos N° JPSCGAF-0291-2005 y JPSCGAF-0446-2005, de fojas 831 a 835.

Que no obstante lo expuesto, dado que de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta únicamente procede la deducción de los gastos necesarios para producir la venta y mantener su fuente generadora, corresponde establecer si la garantía abonada por _____ a la recurrente califica como gasto.

Que sobre el particular cabe indicar que de la revisión de la mencionada cláusula décima del contrato celebrado entre la recurrente y la empresa _____, se verifica que la "garantía" recibida

¹ La recurrente efectúa dos abonos a la cuenta de gastos extraordinarios, por los importes de US\$93,969.75 y US\$67,121.25, que dan como total el monto de US\$161,091.00.



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

únicamente tenía como propósito servir de respaldo ante el eventual incumplimiento de de todas las obligaciones asumidas en el contrato.

Que asimismo en el referido contrato se estableció que dicha garantía subsistiría durante la vigencia del contrato y que no podía ser aplicada al pago ordinario de las obligaciones de y que por el contrario, sería devuelta a dicha empresa a la conclusión del mismo.

Que como se aprecia, el importe recibido como garantía por la recurrente tuvo como finalidad asegurar y proteger contra un eventual incumplimiento de las obligaciones de , y debe ser devuelto al concluir el contrato, es decir, dicha garantía no constituyó en modo alguno un desembolso (gasto) que hubiese sido asumido por la recurrente para desarrollar sus actividades empresariales o a mantener un negocio.

Que en ese sentido, el tratamiento contable otorgado por la recurrente a la garantía recibida y la obligación de devolverla, no enerva la naturaleza del importe materia de reparo, el mismo que por lo señalado no constituye un gasto de la recurrente; por tanto el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que al reconocerse contablemente el ajuste vinculado a la garantía recibida de se configuró un gasto extraordinario, deducible por encontrarse vinculado a la generación de rentas gravadas, es necesario precisar que a efecto de establecer la verdadera naturaleza del importe de US\$161,091.00 (S/.524,633.00) resulta irrelevante el tratamiento contable que la recurrente haya aplicado a efecto de su registro, toda vez que el hecho que se efectúe un ajuste contable no modifica la naturaleza de los importes registrados en la contabilidad de la empresa, siendo que tal como se ha indicado en los considerandos precedentes, el importe separado no constituye un gasto de la recurrente.

Que con relación a que la Administración no consideró la NIC 8 vigente en el ejercicio 2005, cabe mencionar que el reparo efectuado está referido a si el importe deducido califica o no como gasto, y no en si se sustenta en la aplicación de la NIC 8, por lo que no resulta pertinente dicho argumento.

Que finalmente, en cuanto a la supuesta causalidad del importe recibido como garantía por la recurrente, por encontrarse vinculado al contrato de subarrendamiento celebrado y ser una prestación accesoria vinculada a las operaciones de arrendamiento, resulta de aplicación lo expuesto en los considerandos precedentes, en tanto que al no tratarse de un gasto no corresponde analizar si existe o no relación de causalidad.

3) Gastos de controller

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0013641 (foja 1564), se observa que la Administración adicionó el importe de S/.329,646.00 a la renta neta del ejercicio 2005, por concepto del referido reparo al considerar que éste no cumple con el principio de causalidad.

Que según el artículo 37° de la citada 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 esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo, señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que como se advierte de las normas glosadas, para deducir los gastos para efecto del Impuesto a la Renta, éstos deben cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse

 8 ✓



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y atendiéndose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que a tenor de lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible debe existir una relación de causalidad con la actividad realizada, habiendo establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 4807-1-2006 y 01275-2-2004, entre otras, que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en la legislación nacional es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

Que en la Resolución N° 06387-10-2012 emitida por este Tribunal, con ocasión de una anterior apelación presentada por la recurrente² en un caso similar al de autos, se ha establecido que de la documentación presentada por la recurrente se advirtió que la intervención del controller fue impuesta por el Banco Wiese Sudameris como condición para la celebración del contrato de Reconocimiento de deuda y Refinanciamiento de obligaciones con la recurrente, y que los pagos efectuados por ésta a favor de los controllers formaba parte del costo del refinanciamiento otorgado por el referido banco, por lo que cumplía con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122070001283 (fojas 636 a 639), se solicitó a la recurrente que explicara los motivos por los cuales cargó a resultados mediante la Cuenta 931009 – Controller, el importe de S/.329,645.92 abonado a los señores [redacted] por la prestación de servicios en calidad de "Controller", los [redacted] para supervisar que los ingresos obtenidos por la recurrente fueran transferidos a tal banco, de conformidad con los contratos de crédito, reconocimiento de deuda y refinanciamiento de obligaciones.

Que en respuesta al citado requerimiento, el 11 de setiembre de 2007 la recurrente presentó un escrito (fojas 625 a 627), en el que indicó que dado que los controllers tenían como principal función el control y supervisión de la cesión de flujos efectuada por ella al [redacted] en los términos y condiciones del contrato de crédito celebrado, y que toda actividad de su parte requería la conformidad de uno de los controllers, la Gerencia General resaltó que el mencionado servicio era un gasto inherente a su administración y fiscalización, y que como tal, incluyó los honorarios de los controllers dentro de los gastos comunes del centro comercial.

Que en el anotado escrito la recurrente agregó que los honorarios de los controllers son gastos vinculados al giro del negocio y a la generación de rentas futuras, pues estos son parte del Comité Ejecutivo de la empresa, sin derecho a voto, y analizan la marcha de la empresa en los aspectos comerciales y financieros, señalando además que en el ejercicio 2005 los honorarios de los controllers formaron parte de los gastos comunes facturados a los locatarios del centro comercial en un 81%.

Que en el resultado del anotado requerimiento (fojas 629 a 634), la Administración señaló que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente advierte que la función principal del controller es supervisar que los ingresos obtenidos por ella sean transferidos al [redacted] de acuerdo con las cláusulas de cesión de flujos, y que éste presta servicios directamente al [redacted] Sudameris, quien lo designa, aceptando la recurrente la supervisión del controller, de acuerdo con la condición impuesta por el mencionado banco para el financiamiento, por lo que concluye que el gasto derivado de los servicios del controllers no le corresponden a la recurrente, reparando el mismo.

Que como sustento de los gastos asumidos por la recurrente, ésta hace referencia al Contrato de Reconocimiento de Deuda y Refinanciamiento de Obligaciones celebrado el 26 de setiembre de 2000 entre la recurrente y el [redacted], con la intervención de sus acreedores, el que obra de fojas 266 a 311.

² Contra la Resolución de Intendencia N° 0150140005339 de 27 de julio de 2006.

 9



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

Que según se observa de la cláusula cuarta del referido contrato, su función era la de regular el refinanciamiento de las obligaciones de la recurrente frente a sus acreedores, así como las condiciones de la participación del _____ en lo referente a la administración de los Flujos Disponibles³ a efecto de destinarlos al pago de las diferentes obligaciones de cargo de la recurrente. Que en relación a la participación del _____ en el contrato, se advierte del punto 2.3. de la cláusula segunda y del punto 6.4 de la cláusula sexta, que éste interviene a fin de asumir el manejo de los Flujos Disponibles cedidos a los acreedores de la recurrente.

Que en el punto 1.8.5. del Anexo I del contrato (fojas 279 y 280), se precisa que la recurrente reconoce y acepta que el _____; tiene el 20% de participación política en ella, por la que está facultada a intervenir en la toma de decisiones relacionadas con la empresa, y particularmente en lo relativo al programa de refinanciamiento, así como que la recurrente reconoce y acepta la existencia de un "controller", comprometiéndose a respetar y acatar sus instrucciones.

Que en el Anexo II del anotado contrato se precisa que el _____ recibiría una comisión mensual por la administración de los flujos disponibles y el desarrollo del programa de refinanciamiento para cumplir con la finalidad del contrato (foja 268), y que tendrá derecho al reembolso de todos los gastos en los que incurra por la administración de los flujos disponibles, los que detraerá de la cuenta centralizadora, y que los acreedores están facultados a pedirle al banco un reporte de los gastos efectuados (foja 267).

Que de otro lado, según se observa de las copias certificadas del Acta de Sesión de Directorio de 24 de octubre de 2000 (fojas 605 a 610), dicho órgano acordó ampliar las funciones y alcances de las labores del Controller a solicitud del _____, las cuales tendrían vigencia desde el 1 de noviembre de 2000, incorporándolo al Comité Ejecutivo de la empresa, con derecho a voz sin voto. El Comité Ejecutivo tiene como objetivo analizar la marcha de la empresa en sus aspectos administrativos, comerciales y financieros, y está facultado para tomar las decisiones necesarias para la mejor marcha de los negocios de la sociedad.

Que en consecuencia, y de conformidad con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06387-10-2012, al advertirse que la intervención del Controller fue impuesta por el _____ como condición para la celebración del contrato de Reconocimiento de deuda y Refinanciamiento de obligaciones, y que conforme con el acta de Sesión de Directorio de 24 de octubre de 2000, las labores del Controller fueron ampliadas considerando como un objetivo adicional a sus funciones analizar la marcha de la empresa en sus aspectos administrativos, comerciales y financieros, lo que se traduce en un beneficio directo e inmediato a favor de la adecuada marcha y cumplimiento de las obligaciones de la recurrente, el gasto efectuado cumple con el principio de causalidad, correspondiendo revocar la apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N° 012-003-0013643

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0013643, de fojas 1594 a 1596, se aprecia que dicho valor fue emitido por omisión referencial al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005, al haberse aplicado indebidamente los pagos del Anticipo Adicional del Impuesto a la

³ Según el contrato, los Flujos son todos los ingresos derivados de la explotación de las parcelas B, F y C1 cedidas por la recurrente a Administradora _____ y por ésta a su vez al _____ en virtud del Contrato de Crédito y del Contrato de Cesión de Posición Contractual. Siendo además que los Flujos son aplicados por el _____ para asegurar el cumplimiento de diversas obligaciones contenidas en los referidos contratos, entre ellas, el pago de capitales e intereses del crédito otorgado por el _____ favor de Administradora A. Asimismo, identifica a los Flujos Disponibles, como los flujos remanentes luego de su aplicación al cumplimiento de las obligaciones contenidas en los contratos antes mencionados, incluido el crédito otorgado por el _____. Dichos Flujos Disponibles son cedidos a los acreedores en pago de sus acreencias, asumiendo el Banco Wiese Sudameris el rol de administrarlos a efecto de que sean correctamente aplicados al pago de las obligaciones de la recurrente.

 10



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

Renta por dicho mes, por lo que se procede a la cobranza de los intereses correspondientes al anotado pago a cuenta por S/.24,696.00, que constituye la base de cálculo de la omisión.

Que de la revisión de la apelada se aprecia que la Administración sustenta su pronunciamiento en que mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140004805 de 28 de febrero de 2006 se estableció el agotamiento del remanente del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por lo que resulta claro que no existe saldo alguno del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta compensable contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005.

Que sin embargo, la referida resolución de intendencia fue materia de apelación por parte de la recurrente, la que fue resuelta mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21417-1-2011 de 20 de diciembre de 2011, en la que se estableció que de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, presentado con Formulario 652 N° 2000231, se advirtió que la recurrente tendría un saldo a favor, como resultado de los pagos realizados por concepto de Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, que no fue aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 ni 2004, y que al tener la calidad de pagos indebidos, la recurrente tenía el derecho de compensar la deuda tributaria pendiente de pago, conforme lo establecido en el artículo 40° del Código Tributario.

Que en tal sentido, este Tribunal dispuso que la Administración verifique los mencionados pagos del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y proceda a compensarlos contra la deuda contenida en la Orden de Pago N° 011-001-0040480, emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2005, ascendente a S/. 77,867.00, por lo que revocó dicha resolución de intendencia, a fin que proceda con lo dispuesto.

Que en tal sentido, dado que mediante la Resolución N° 21417-1-2011 se dispuso que la Administración verifique el saldo a favor derivado de los pagos realizados por concepto de Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, debiendo aplicarlos contra la deuda contenida en la orden de pago antes mencionada, procede que en caso quede aún saldo por compensar, se aplique contra la deuda por concepto de pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2005, contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0013643.

Resolución de Multa N° 023-002-0012753

Que el numeral 1 del artículo 178° del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° 023-002-0012753 materia de impugnación (fojas 1510 y 1511), ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0013641.

Que teniendo en consideración que los reparos por gastos de servicio de auditoria no devengados en el ejercicio 2005 y depósito en garantía enviado al gasto han sido confirmados ratificados en esta instancia, y que el reparo por gastos de controller ha sido levantado, la infracción materia de sanción se encuentra acreditada, sin embargo, a efectos de la base de cálculo de la multa deberá tenerse en cuenta la reliquidación de la deuda por el tributo y período fiscalizado conforme a lo señalado precedentemente.



Tribunal Fiscal

N° 08013-1-2016

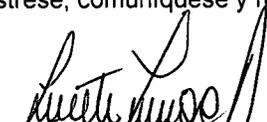
Que estando a lo expuesto, procede que la Administración efectúe una nueva determinación de la multa teniendo en consideración la reliquidación de la deuda por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 conforme con lo señalado en esta instancia.

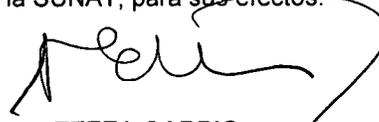
Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-014-0009127 de 30 de junio de 2010 en el extremo referido al gasto por controller, así como respecto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0013643 y el cálculo de la Resolución de Multa N° 023-002-0012753, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMIREZ MIO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/ZR/rmh