



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

EXPEDIENTE N° : 6714-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] emitida el 11 de abril de 2018 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° [redacted] emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, así como las Resoluciones de Multa N° [redacted] giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala respecto del reparo por donaciones no acreditadas que en la instancia de reclamación la Administración no ha considerado su escrito de [redacted] de abril de 2017 que presentó antes que culmine el procedimiento de fiscalización, siendo que en el presente caso no aplicaba la restricción establecida en el artículo 141 del Código Tributario. Añade que mediante dicho escrito, presentó documentación que acredita la condición de [redacted]. Asimismo, invoca la Resolución N° 14810-8-2013 y el principio de verdad material.

Que en cuanto al reparo por costo de [redacted] el valor de las [redacted] menciona que en base a lo pactado en el [redacted] efectivamente objeto de reembolso, en tanto el inmueble hubiera sido restituido o devuelto. Sin embargo, al no culminar el [redacted] mediante la entrega a sus antiguos propietarios debido a que adquirió el citado inmueble, es evidente que los costos por mejoras registrados en su contabilidad no llegaron a ser restituidos, no siendo parte de la negociación respecto del precio de [redacted].

Que alega que al fijarse un [redacted], considerablemente mayor al valor de transferencia pactado por las partes, ello permite suponer que razonablemente se exceptuó de dicho valor de transferencia las mejoras realizadas por la recurrente al inmueble, y que no necesariamente tendría que verificarse una correspondencia exacta entre el valor en libros de tales mejoras y la diferencia entre el precio de venta con el valor expresado en el informe de tasación.

Que argumenta que la Administración no ha logrado acreditar que el costo computable registrado por las [redacted] le haya sido restituido con anterioridad o en el momento de la adquisición de dicho inmueble, o que dentro del [redacted] se habría encontrado este concepto, siendo que la omisión en los documentos contractuales al tratamiento de los costos de mejoras no podría llevar a presuponer ello, forzando la interpretación de la voluntad de las partes.

Que sobre el reparo por ingreso omitido proveniente de una condonación, menciona que se ha incurrido en nulidad al momento de girarse los valores, pues se vulneran sus derechos al debido procedimiento y defensa, al haberse basado la Administración en la información de un tercero [redacted], a la que no ha tenido acceso adecuado a fin de refutar y explicar debidamente los hechos. Indica además que no resulta correcto que dicha información se deba regir por la reserva tributaria dado que también conoce el detalle de cuentas por cobrar y pagar.

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que respecto a los pagos a cuenta del ejercicio 2013, señala que la Administración se sustenta en los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta ejercicio 2012 para modificar los coeficientes de los meses de marzo a diciembre de 2013, los cuales se encuentran impugnados en instancia de apelación, por tanto, no tenía eficacia. Agrega que no se generan intereses omitidos ni sanciones si el abono del pago a cuenta fue oportuno y liquidado correctamente, según la información vigente en la fecha de cálculo original, y no la sobrevenida modificación efectuada por la Administración respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que invoca la Casación N° 4392-2013 LIMA, señalando al respecto que la misma tiene fuerza vinculante de acuerdo con el artículo 384 del Código Procesal Civil, el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y el artículo 37 del Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, y que es fuente de derecho de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC; y que en el hipotético caso que no sea así, se debe atender a una interpretación razonable del artículo 34 del Código Tributario, según la cual no resultaría conforme a derecho exigir intereses por diferencias originadas en declaraciones rectificatorias sobrevinientes, pretendiendo que ello tenga efecto retroactivo en el cálculo de obligaciones tributarias de carácter mensual.

Que finalmente, menciona que en virtud de los citados argumentos corresponde que las resoluciones de multa impugnadas sean revocadas.

Que por su parte, la Administración señala que notificó a la recurrente resoluciones de determinación y de multa por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, las cuales fueron impugnadas mediante el recurso de reclamación que obra en autos, el cual fue declarado infundado con base en los argumentos que se detallan en la resolución de intendencia materia de apelación.

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 6004, 6005, 6007 y 6008), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 señalando los respectivos elementos y aspectos materia de verificación.

Que la citada fiscalización parcial fue ampliada a un procedimiento de fiscalización definitiva por el citado tributo y periodo, conforme a la Carta N° _____ y el Requerimiento N° _____ notificados conjuntamente el 8 de abril de 2016 (folios 5934 a 5936 y 6010).

Que como resultado de la citada fiscalización definitiva, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° _____, por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

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

Resolución de Determinación N°

Gastos por donaciones que no cumplen los requisitos

Que según el Punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ (folios 6460 a 6464), la Administración reparó gastos por concepto de donaciones en dinero efectuadas a la _____ y al _____ pues a la fecha en que se otorgaron las donaciones tales entidades no se encontraban calificadas como entidades receptoras de donaciones, sustentándose en el Requerimiento N° _____ y citando como base legal el inciso

2 P /



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso s) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 5978 a 5982) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación y la base legal respectiva, entre otros, los cargos contabilizados en la Cuenta - Donaciones, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del inciso c) del Punto 1 del Resultado de Requerimiento N° (folio 5961 a 5964), la Administración observó que respecto de las donaciones efectuadas a la

no exhibió las resoluciones que acrediten su calidad de entidad perceptora de donaciones y en el caso de si bien exhibió la de 10 de setiembre de 2010, mediante la cual renovó la calificación por tres años como entidad perceptora de donaciones, esta caducó el 9 de setiembre de 2013, de manera que a la fecha de la donación (9 de octubre de 2013) no tenía la mencionada calificación. En tal sentido, reparó la deducción de las donaciones por un total de S/ 42 810,00.

Que a través del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 5793 a 5796), la Administración comunicó a la recurrente la citada observación a efecto de que presente sus descargos debidamente fundamentados.

Que del escrito presentado por la recurrente en respuesta al citado requerimiento (folio 5553) se observa que la recurrente no presentó descargo alguno sobre los donatarios observados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 5779 y 5780) la Administración mantuvo la observación establecida.

Que al respecto, el inciso x) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 170-2004-EF, previo a la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112, disponía que son deducibles los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas.

Que mediante el citado Decreto Legislativo N° 1112, vigente a partir del 1 de enero de 2013, se modificó el citado inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en los siguientes términos: "*Los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicos; (vi) artísticos; (vii) literarios; (viii) deportivos; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otros de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte de la SUNAT. La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50.*" (subrayado agregado).

2 P / 3 K



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que considerando que en la Resolución de Determinación N° materia de análisis, no se estableció deuda, sino saldo a favor de la recurrente (folio 6292), en virtud de lo dispuesto por el primer párrafo de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421 y según el apartado 06 del numeral I del Anexo I "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario", aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28, corresponde evaluar la documentación proporcionada por la recurrente mediante el citado escrito.

Que de la revisión del Expediente N° de 6 de abril de 2017 (folios 4608 a 4664) se observa que la recurrente presentó distinta documentación relacionada con donaciones realizadas durante el ejercicio 2013, sin embargo, no se verifica que hubiere presentado alguna documentación relativa a las donaciones efectuadas al

Que en tal sentido, al no haber la recurrente acreditado que los aludidos beneficiarios se encontraban calificados previamente como entidades receptoras de donaciones, la donación efectuada no puede ser considerada como gasto para efectos del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley.

Que respecto de la Resolución N° 14610-8-2013, invocada por la recurrente, cabe señalar que se refiere a la facultad de la Administración para modificar sus observaciones emitiendo nuevos requerimientos luego de emitido el requerimiento al amparo del artículo 75 del Código Tributario, supuesto que no se ajusta al presente caso. Asimismo, tampoco resulta amparable la invocación del principio de verdad material, toda vez que la Administración actuó conforme a ley.

Costo de enajenación reparado por duplicidad en el costo computable

Que según el Punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 6431 a 6460), la Administración estableció reparo por el exceso de costo de ubicado en la , correspondiente a las mejoras introducidas en el citado inmueble en el año 1997, cuando la recurrente era , por un valor de S/ 2 382 792,00¹, respecto de las cuales tenía derecho a reembolso.

Que en el Punto 4 del Requerimiento N° (folio 5973), la Administración señaló que de la revisión del Registro de Activo Fijo se observa la baja de activos adquiridos en el año 2000 con denominación y que según Libro Diario se observa el asiento contable N° de de setiembre de 2013 por el cargo a la Cuenta Enajenación inmuebles, maquinaria y equipo por la baja de activos por el importe de S/ 12 900 457,63, sobre los cuales la Administración requirió a la recurrente exhibir la documentación sustentatoria respecto del costo computable, incluyendo los costos posteriores incorporados al activo.

¹ El importe del reparo por S/ 2 382 792,00 se calculó al considerar que el era de S/ 10 517 665,83 (S/ 15 396 496,00 que fue ajustado a S/ 16 385 411,82 menos una depreciación acumulada de S/ 5 867 745,99) y no de S/ 12 900 457,63 (según la recurrente). El costo de enajenación para la recurrente estaba conformado por el por S/ 18 746 410,17, menos la depreciación acumulada de S/ 5 845 952,54, esto es S/ 12 900 457,63. Sin embargo, la Administración considera que la composición de los S/ 18 746 410,17, no debió incluir las mejoras por S/ 2 218 503,56 ni el ajuste por inflación del año 2000, recalculando el valor del terreno y la construcción a S/ 15 396 496,00 producto del valor de adquisición de US \$ 4 370 280,00 por el tipo de cambio de 3.523 (folio 6432).

2 P / 5 Y



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que a través del Punto 1 al Requerimiento N° (folios 5888 y 5891), la Administración dio cuenta de la documentación e información presentada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° y señaló que según la minuta de compraventa de 15 de diciembre de 2000 presentada, la recurrente adquirió la propiedad del inmueble por el importe de US\$ 4 370 280,00, y que en la cláusula sétima de la citada minuta se señala que para la determinación del citado monto se ha tomado como referencia la tasación efectuada por el

Que asimismo, indicó que en atención a lo requerido en el Punto 3 del Requerimiento N° la recurrente exhibió el Registro de Activo Fijos y el Libro Diario, de los cuales se observa que el costo inicial del inmueble fue de S/ 18 746 410,17 y la depreciación acumulada de S/ 5 867 745,99.

Que de acuerdo con ello, solicitó, entre otros, acreditar el cálculo del costo inicial a la fecha de adquisición del inmueble y la distribución del costo total, con la documentación correspondiente; proporcionar el análisis de la depreciación, ajuste por inflación; y proporcionar la información desagregada de la composición del importe de S/ 18 746 410,17 correspondiente al inmueble, que deberá ser respaldada con la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en respuesta la recurrente presentó un escrito de 8 de noviembre de 2016 (folios 5606 y 5607), en el cual indicó, entre otros, que exhibía la de 16 de marzo de 2000 efectuada por que el costo del inmueble proveniente de las mejoras al mismo se sustenta en las pruebas detalladas en el - Requerimiento (folio 5603 y 5604); y que se proporcionaba la información desagregada de la composición de los S/ 18 746 410,07 (folio 5537).

Que conforme al Punto 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 5872 a 5885), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, y observó lo siguiente: que según el Libro Mayor y la información proporcionada, el incluía el importe de S/ 2 218 503,56 correspondiente a según lo señalado por la recurrente; que de acuerdo con la adenda de 14 de octubre de 1996 al 10 de setiembre de 1996, celebrado entre la recurrente y los se estableció que las mejoras efectuadas por la recurrente serían que según los documentos exhibidos por la recurrente como presupuesto de remodelación, trabajos adicionales, contrato de locación de obra, y otros, se aprecia que corresponden a mejoras y ampliaciones (primer, segundo, tercero y cuarto piso) realizadas en el inmueble en el ejercicio 1997 por la recurrente en su durante el periodo en el que el, lo que también se corrobora con la información obtenida de según cruce de información efectuado; que de la información contenida en el informe de elaborado con fecha 16 de marzo de 2000, se desprende que el valor de tasación determinado incluyó las mejoras introducidas por la recurrente dado que comprendió las citadas mejoras y ampliaciones antes mencionadas; y que según la cláusula tercera de la mencionada adenda, las mejoras eran de al estipularse que serían reembolsables a la recurrente.

Que por lo señalado la Administración observó que si bien la recurrente ha exhibido información correspondiente a los gastos y/o costos incurridos por ella en su en el ejercicio 1997, estas no se toman en cuenta debido a que fueron conforme a la mencionada adenda de 14 de octubre de 1996, por lo que no reconoció el importe de S/ 2 218 503,56 de las citadas mejoras; y como consecuencia de ello, estableció que el costo computable del inmueble ascendía a S/ 15 396 496,00, correspondiente a la conversión al tipo de cambio de los US\$ 4 370 280,00 dólares americanos acordados como precio de compra del referido bien según el de 15 de diciembre de 2000, que ajustado por efecto de la inflación hasta el año 2004, ascendía a S/ 16 385 411,82.

2 0 6 14



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que conforme al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 5793 a 5796), la Administración comunicó a la recurrente la indicada observación a efecto de que presente sus descargos debidamente fundamentados.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 28 de marzo de 2017 (folios 5526 a 5544) en el cual indicó, entre otros, que en su condición de arrendatario correspondía registrar como activo el valor de las mejoras por un importe de S/ 2 218 503,56; que las observaciones de la Administración pretenden desconocer que las mejoras se realizaron y no se reembolsaron; que el reembolso solo era posible en aquellos casos en que hubiera operado la obligación de devolución al propietario, y que el costo de las mejoras efectuadas no ha sido incluido en el precio de compra del inmueble, puesto el importe tasado era mayor al precio acordado.

Que según ítem 11 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 5753 a 5769), la Administración dio cuenta de los argumentos de descargo de la recurrente, no obstante, mantuvo la observación establecida al cierre del Requerimiento N°

Que en relación a los argumentos de la recurrente, señaló que no ha cuestionado que las mejoras se hubieren realizado; que la devolución del inmueble ocurrió cuando los propietarios dispusieron del mismo que para sustentar el reembolso se ha basado, entre otros, en la adenda al , por lo que quien debe probar que no se ha efectuado el a lo pactado en la citada adenda; que con base a la información contenida en el informe de tasación, queda demostrado que el valor de tasación incluía las mejoras realizadas por la recurrente; y que la diferencia entre el valor tasado y el precio de venta no coincide con el valor en libros de las mejoras.

Que de lo actuado se tiene que la recurrente dedujo como costo computable de la enajenación del bien inmueble realizada en el ejercicio 2013, el costo de adquisición del mismo sustentado en el de diciembre de 2000, y asimismo, el valor de las mejoras por S/ 2 218 503,56, introducidas en dicho inmueble cuando la recurrente arrendaba el citado bien, siendo que al respecto la Administración ha observado la deducción de este último concepto al sostener que al haber acordado la recurrente con los propietarios que dichas mejoras serían reembolsadas, no tenía derecho a deducir como costo el citado importe.

Que al respecto, el primer y segundo párrafo del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 170-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, disponen que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y 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, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que el citado artículo, antes de las modificaciones efectuadas mediante los Decretos Legislativos N° 945 y 979, establecía 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; entendiéndose por costo de adquisición a 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. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de

20 / K



Tribunal Fiscal

Nº 06471-3-2020

adquisición.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, modificada en 1993, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que estos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que conforme al Plan Contable General Revisado², los bienes conformantes de la cuenta 33 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, deben registrarse al costo de adquisición o precio de compra, el cual incluye el total de los desembolsos necesarios para adquirir y colocar estos en condiciones de ser usados, precisando que lo antes expuesto es también aplicable, hasta donde correspondiera, a los inmuebles, maquinaria y equipo, tanto construidos por la misma empresa como aportados, recibidos por donación o ingresados al patrimonio por cualquier otro concepto.

Que por otro lado, según lo establecido en el inciso h) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF y antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 258-2012-EF, las mejoras introducidas por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciadas por el arrendatario.

Que de lo señalado se tiene que en el supuesto de mejoras introducidas en un bien alquilado, que el propietario no se encontrara obligado a reembolsar, corresponderá que el arrendatario reconozca un activo por los desembolsos incurridos, así como proceder a recuperar su costo a través de su depreciación.

Que en el presente caso, se aprecia del Contrato de Arrendamiento de 10 de setiembre de 1996 (folios 3728 a 3731),

(Los arrendadores) acordaron dar en (La arrendataria) el inmueble ubicado en la por un plazo que vencía inicialmente el 31 de diciembre de 1996.

Que de acuerdo con el documento (folio 3732), las partes acordaron modificar la vigencia del citado contrato de arrendamiento por un plazo de duración de cuatro años, y asimismo, previeron en su cláusula tercera lo siguiente:

*"Ambas partes convienen expresamente en modificar el contrato de arrendamiento de fecha 10 de setiembre de 1996, a partir de la fecha de suscripción del presente addendum, de tal manera que se permite que **LA ARRENDATARIA** realice todas las mejoras que crea necesarias en el inmueble materia de contrato, a efectos de adecuarlo al giro económico para el cual se ha puesto a disposición el mismo, siempre y cuando estas mejoras no afecten y/o perjudiquen los cimientos del inmueble en mención. En este sentido, **LOS ARRENDADORES** se obligan a reembolsar todo el costo y/o gasto en que **LA ARRENDATARIA** pudiera haber incurrido para tales efectos, esto, antes del momento de la devolución del inmueble."*

² Aprobado por Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10.

z p / y



Tribunal Fiscal

Nº 06471-3-2020

Que posteriormente, mediante "Minuta de Compraventa de bien Inmueble" de de diciembre de 2000 (folios 3736 a 3738), se observa que realizaron la venta del inmueble materia de arrendamiento a favor de la recurrente, fijando como precio de venta la suma de US\$ 4 370 280,00 dólares americanos.

Que asimismo, se observa según la cláusula segunda, que la citada enajenación fue realizada comprendiendo todo cuando de hecho y derecho le corresponde o es inherente al , sin reserva ni limitación alguna, y que de acuerdo con la cláusula novena, la determinación del precio de venta se realizó en base a la tasación del de 16 de marzo de 2000.

Que conforme a la de 16 de marzo de 2000 (folios 3733 a 3735), la valorización comprendió la totalidad de las construcciones realizadas en el mismo a la fecha de efectuarse el citado documento, de lo cual se desprende que incluyó la valorización de las mejoras incorporadas por la recurrente durante el plazo del arrendamiento previo a la citada venta.

Que sobre el particular, cabe señalar que el artículo 1361 del Código Civil, invocado por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Nº 118-1-97 y 478-3-97, dispone que los contratos son obligatorios en cuanto se haya expresado en ellos, y se presume que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla.

Que asimismo, según se advierte de lo actuado, tanto la recurrente como la Administración coinciden en que las por un valor de S/ 2 218 503,56 fueron realizadas en el ejercicio 1997, durante el plazo del contrato de arrendamiento de 10 de setiembre de 1996, modificado por la adenda de 14 de octubre de 1996, y que conforme a la cláusula tercera de este último documento contractual, dichas mejoras debían ser del inmueble arrendado.

Que por lo expuesto, se advierte que en tanto que la recurrente acordó que las mejoras introducidas en el inmueble en el ejercicio 1997 serían reembolsadas, no correspondía que reconociera un activo por tales mejoras, de manera que el activo registrado en sus libros y registros contables por el valor de S/ 2 218 503,56, que posteriormente fue deducido por la recurrente como costo neto de enajenación del inmueble en el ejercicio 2013 materia de autos, no se encuentra acreditado.

Que asimismo, si bien es cierto que el de diciembre de 2000 no hace referencia expresa al tratamiento de las mejoras introducidas, también lo es que al haberse pactado la transferencia sin limitación alguna y establecido el precio de venta en base a una -según lo observado por la Administración y no desvirtuado por la recurrente-, no se corrobora el argumento de la recurrente respecto a que en el citado se exceptuó del precio pactado las mejoras realizadas.

Que así las cosas, conforme a lo actuado por la Administración y la documentación que obra en autos, se advierte que la recurrente solo tenía derecho a deducir como costo computable de la enajenación del inmueble realizada en el ejercicio 2013, el costo de adquisición originado en el contrato de compraventa de 15 de diciembre de 2000, el cual incluía las mejoras introducidas en el ejercicio 1997, sobre las cuales por lo que no correspondía que reconociera un activo por las mismas; de manera que el reparo establecido por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en tal sentido, procede confirmar la apelada en este extremo.

³ Locución latina que se emplea para designar las ventas de inmuebles hechas por un solo precio y sin fijación de medida de los mismos. CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, undécima edición. Buenos Aires: Heliasta, 1993.

Handwritten signatures and marks at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

Nº 06471-3-2020

Que debe señalarse que en tanto que es la recurrente quien pretende deducir las mejoras incurridas en el ejercicio 1997 como costo las mismas que según lo acordado por las partes le serían reembolsadas, correspondía a ésta acreditar su pretensión, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil⁴, citado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 04968-1-2010 y 01276-5-2010, entre otras, y según el cual, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos. En consecuencia, los en el sentido de que correspondía a la Administración acreditar que se le hubiere sido restituído el costo de las mejoras con anterioridad o en el momento de la adquisición del inmueble, o que su valor se encontraba comprendido dentro del valor de transferencia del inmueble, no resultan atendibles.

Que con relación al argumento de que al haberse fijado un valor de tasación respecto a todo el inmueble considerablemente mayor al valor de transferencia pactado por las partes, permite suponer razonablemente que se exceptuó de tal valor precisamente las mejoras realizadas al inmueble, cabe señalar que del examen de autos no se encuentra acreditado que la diferencia entre el valor comercial consignado en el documento de marzo de 2000 y el precio de compra acordado en el de diciembre de 2000, corresponda a las mejoras introducidas en el inmueble, siendo además que tal como observó la Administración al cierre del Requerimiento Nº dicha diferencia no coincide con el valor en libros de las mencionadas mejoras.

Ingresos por condonación de deuda

Que de conformidad con el Punto 3 del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº - (folios 6387 a 6431) la Administración estableció un reparo por el importe de S/ 1 370 204,24 correspondiente a ingresos generados como consecuencia de la , al haber establecido que como resultado de las cuentas por cobrar y pagar opuestas entre la quedó un remanente a favor de esta última, el cuál fue objeto de la citada condonación acordado mediante y ambos de fecha 9 de setiembre de 2013.

Que en el Punto 7 del Requerimiento Nº (folio 5918), la Administración solicitó a la recurrente que presentara un reporte detallado de las cuentas por cobrar y pagar al al 31 de enero de 2013, movimientos del ejercicio y saldo al 31 de diciembre de 2013, el cual debía contener como mínimo el importe de la deuda, tipo de moneda, origen de la deuda o acreencia, fecha de recepción o desembolso, tipo de operación (préstamo, venta, servicios prestados, entre otros), tipo y número del documento en el que se sustenta las cuentas por cobrar y/o pagar, medio de pago utilizado, fecha, importe, tipo y modalidad de amortizaciones y/o cancelaciones, y estar respaldado con la correspondiente documentación sustentatoria y los respectivos asientos contables.

Que de acuerdo con el Punto 7 del Resultado de Requerimiento Nº (folios 5893 a 5899), la Administración dejó constancia que en respuesta (folio 5608) la recurrente proporcionó en medio magnético cuadros de las cuentas por pagar a favor de - por el importe de S/ 20 266 067,00 conforme a lo siguiente:

⁴ De aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

2 0 / Y



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Cuadro N° 1

Fecha	Tipo Doc	US\$	T.C.	S/
31/12/2007	Resultados no realizados – Valorización de instrumentos financieros			17 279 652,00
31/12/2007	Transferencias afiliadas			2 260 295,84
31/07/2008	Resultados no realizados – Valorizaciones de instrumentos financieros al			(434 325,00)
31/12/2011	Por ganancia no realizada 2011 – Valorización de instrumentos financieros			289 191,00
31/12/2011	Por ganancia no realizada 2011 – Valorización de instrumentos financieros			2449 058,00
31/12/2011	Por ganancia no realizada 2011 – Valorización de instrumentos financieros			141 365,00
01/2011 – 08/2013		(612 240,00)	2.808	(1 719 170,00)
				20 266 067,00

Que además, indicó que respecto de las cuentas por cobrar a por el importe de S/ 21 050 413,00, la recurrente presentó el siguiente cuadro:

Cuadro N° 2

Fecha	Concepto	Tipo Doc	Comprobante	S/
17/06/2005	Asunción de pagos – crédito sindicado			8 550 413,00
09/09/2013		01		12 500 000,00
				21 050 413,00

Que sobre el particular la Administración observó que respecto de las seis primeras líneas del Cuadro N° 1 y la primera fila del Cuadro N° 2, la recurrente no cumplió con proporcionar la información adicional solicitada, como el importe del desembolso, tipo de operación, tipo y número del documento que sustenta las cuentas por pagar y/o cobrar, medio de pago utilizado, fecha, importe, tipo y modalidad de amortización y/o cancelaciones, documentación sustentatoria y asientos contables que respalden cada deuda y/o acreencia.

Que conforme al Punto 2 del Requerimiento N° (folios 5887 y 5888), la Administración reiteró la información solicitada según el Requerimiento N° respecto de las cuentas por cobrar por el concepto de de junio de 2005) por S/ 8 550 413,00, así como que se exhibiera el denominado de junio del 2005".

Que al respecto, la recurrente presentó un escrito de 8 de noviembre de 2016 (folios 5605 y 5606) en el que indicó que exhibe el de junio del 2005", y que sobre el reporte detallado de las cuentas por cobrar a no se pone a disposición tal reporte, pues no tiene relevancia o conexión con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 que es materia de fiscalización.

Que en el Punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (folios 5870 y 5871), la Administración dio cuenta de que la recurrente solo proporcionó el citado respecto del descargo de la recurrente que dado que el

se han realizado en el ejercicio 2013 fiscalizado, es necesario que verifique la incidencia tributaria de todas las operaciones vinculadas a dichos acuerdos, y por lo cual, se ha requerido a la recurrente que proporcione la información y/o documentación indicada.

2 P 11 14



Tribunal Fiscal

Nº 06471-3-2020

Que según el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 5864 a 5868), la Administración señaló que la recurrente exhibió el de fecha 9 de setiembre de 2013, celebrado entre en el que las partes se reconocen lo siguiente:

Cuenta por cobrar	Importes S/.
	7 899 329,89
Facturación	127 612,79
Cuenta por cobrar no conciliada	523 469,70
	8 550 412,38
Cuentas por Pagar	
Saldo de deuda	17 818 209,60
Deuda	2 447 858,00
	20 266 067,60

Que añadió que en el citado convenio se estableció que la recurrente inmueble ubicado en la al valor de S/ 12 500 000,00, y que dicha dación en pago deducirá de la cuenta por cobrar a la fecha que se produzca la , debiendo deducirse también los montos por concepto de usufructo y superficie del citado inmueble que se hayan devengado desde la fecha de ; que las partes compensarán cuentas por cobrar que entre ellas tengan luego de realizar las deducciones señaladas; y que si después de efectuada las compensaciones una de las partes y/o ambas tuvieran todavía un crédito frente a la otra, las partes declaran que haciéndose mutuas y recíprocas concesiones extinguen totalmente cualquier obligación que pudiera existir entre la a través del referido convenio.

Que también dejó constancia que se exhibió la Compensación y Transacción" celebrado entre la , mediante la cual se estableció que la recurrente reconocía adeudar la suma de S/ 17 818 209,60 originado por el saldo de deuda que ha ido amortizando en cumplimiento del acuerdo de de de agosto de 2005, suscrito entre las partes, así como también, una deuda por el monto de S/ 2 447 828,00 derivado de una (absorbida por la recurrente con fecha 1 de junio de 2010) mantenía frente dando como suma final el monto de S/ 20 266 067,60, a la cual se denominó

Que indicó también que en la citada minuta se estableció que la recurrente tiene por el importe de S/ 8 550 412,38 originadas por la asunción de pagos que le corresponderían en el crédito sindicado a que se hace referencia en el de junio de 2005", suma a la que se denominó

Que señaló que según la minuta, a fin de extinguir parcialmente la la recurrente transfiere a al valor de S/ 12 500 000,00, quedando un saldo de S/ 7 766 067,60 como crédito a favor de , el mismo que de común acuerdo de las partes es objeto de compensación íntegra con la quedando un remanente de S/ 784 344,78 a favor de la recurrente; y que en la cláusula quinta de la minuta, se establece que si bien la recurrente declara que tiene como que contrariamente a ello, es la recurrente quien mantiene un suyo por el importe de S/ 1 500 990,60.

2 P F 12 KI



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que agregó que finalmente las partes declararon que haciéndose mutuas y recíprocas concesiones extinguen totalmente cualquier obligación que pudiera existir entre la a través de la transacción, con el fin de dar una solución definitiva a las diferencias que pudiera existir respecto de los créditos pendientes de cancelación y que podrían iniciar una contra la otra para resolverlo, dejando expresa constancia que esta transacción tendrá para ambos el mismo valor que el de una sentencia de cosa juzgada.

Que indicó que según los Resultados de los Requerimientos N° la recurrente no cumplió con presentar la información y/o documentación requerida respecto de las cuentas por lo que con la finalidad de verificar los importes de éstas, se efectuó cruce de información, quién proporcionó el de junio del 2005", celebrado de una parte por la recurrente y otras ", y de otra en el que se acordó distribuir la deuda generada como consecuencia de la operación de vigente con el Banco Banco y Banco correspondiente el 25% de la deuda por un importe de US\$ 2 750 000,00.

Que refirió que también proporcionó un cuadro en Excel en el que señala que la deuda que mantenía con la setiembre de 2013 ascendía a S/ 6 344 363,00, así como copias de los folios pertinentes de los estados financieros auditados de los ejercicios 2008 a 2013.

Que indicó que de la información proporcionada en el cruce de información efectuado se tiene que la composición de las cuentas por pagar y cobrar es la siguiente:

Cuenta	Importes S/.	
	5 152 077,29	
	1 192 285,63	(ver cuadro 1)
	6 344 362,92	
Cuentas	17 805 996,19	(ver cuadro 2)
	2 447 858,00	
	20 253 854,19	
Cuentas	13 909 491,27	
Entrega de inmueble	12 500 000,00	
Saldo	-1 409 491,27	

Que en base a ello observó que de acuerdo con el entre la recurrente e Transacción", ambas de fecha 9 de setiembre de 2013, ha condonado a la recurrente una deuda por el importe de S/ 1 409 491,27, la cual fue provisionado como cuentas de cobranza dudosa con cargo a la cuenta contable y abono a la cuenta contable en el asiento diario voucher N° de 30 de setiembre de 2013, y castigada con cargo a la cuenta contable y abono a la cuenta contable en el asiento diario número de 31 de diciembre de 2013; lo que constituye renta gravada proveniente de operaciones con terceros.

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente que sustente con la documentación y base legal correspondiente el motivo por el cual no ha considerado como renta gravada el importe de S/ 1 409 491,27

2 P / 16



Tribunal Fiscal

Nº 06471-3-2020

Que la recurrente presentó un escrito de 25 de enero de 2017 (folios 5587 a 5592), en el que señaló que no existe una sino que los convenios suscritos hacen referencia a actos de compensación y transacción de deudas entre las partes, dado que no existía acuerdo sobre monto final de las Asimismo, objetó que el monto inicial de las cuentas por a S/ 8 550 412,38 está correctamente determinado, y está compuesto de la siguiente manera: Cuadro 1 – Facturas que comprenden S/ 127 617,79 por facturación y S/ 189 949,32 por facturación varios; Cuadro 2 – Otras cuentas por cobrar por S/ 268 392,11 y S/ 65 128,27; y Cuadro 3 – Cuentas por cobrar a por S/ 7 899 329,89.

Que por otro lado, a través del Punto 1 del Requerimiento Nº (folios 5833 a 5836), la Administración reiteró el requerimiento de la información y documentación solicitada según el Requerimiento Nº respecto de las cuentas por pagar a por el importe total de S/ 20 266 067,00, según las seis primeras filas del Cuadro Nº 1 proporcionado por la recurrente.

Que al cierre del citado requerimiento (folios 5811 a 5830), la Administración dio cuenta de los descargos presentados (folios 5566 a 5583), y asimismo, dejó constancia que con respecto a lo requerido, durante el procedimiento de fiscalización la recurrente solo ha exhibido los libros y registros contables correspondientes al ejercicio 2013, copia del libro mayor y diario auxiliar de los años 2000 a 2006 correspondiente a la contabilización de ajuste por inflación y depreciación del

convenios de reconocimiento y extinción de deudas, facturas y estados financieros de los ejercicios 2004 a 2006, 2012 y 2013, informes de estados financieros auditados de 2005 y 2006; sin embargo, no proporcionó información del importe original de cada deuda, movimientos de origen de la deuda, fecha de recepción, tipo y número del documento que sustenta las cuentas por pagar, medio de pago utilizado, amortizaciones y cancelaciones, entre otros, relacionadas a las cuentas por pagar según el mencionado Cuadro Nº 1. Añade que si bien la recurrente señala que corresponden al reconocimiento de créditos y deudas recíprocos que han producido efectos en los ejercicios 2004 y 2005, no ha proporcionado la información detalladas del saldo de cuentas por pagar señaló que sin perjuicio de lo señalado, considera sustentadas las cuentas por pagar a de S/ 20 253 954,00 debido a la información obtenida mediante cruce de información, existiendo una diferencia de S/ 12 213,41.

Que ahora bien, en el Punto 1 al Resultado de Requerimiento Nº (folios 5838 a 5860), la Administración señaló que en atención al Requerimiento Nº la recurrente presentó estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2011 y 2012; y anexos por las cuentas por pagar; informes de estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2012 y 2013; informe de estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2005 y 2006; informe de estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2004 y 2005; de setiembre de 2013; de setiembre de 2013; de agosto de 2005; Reporte de cuentas por pagar por S/ 20 266 067,00; Reporte de cuentas por cobrar a por S/ 8 550 412,38, reporte de facturas por cobrar a , reporte otras cuentas por cobrar a relación de cuotas pagadas por por S/ 7 899 329,90; facturas emitidas por de enero a agosto de 2013⁵; y que en el proceso de fiscalización proporcionó copia del (02 folios).

Que asimismo, señaló que respecto de las cuentas por cobrar, la recurrente solo ha proporcionado los reportes señalados, no habiendo exhibido y/o proporcionado mayor documentación.

⁵ Las cuáles se imputaron contra las cuentas por pagar a (folio 5894).

z p / VJ



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que al respecto, la Administración observó que a lo largo del procedimiento de fiscalización ha solicitado a la recurrente que sustente documentariamente sus cuentas por cobrar y pagar, habiéndose limitado la recurrente a exhibir y proporcionar la documentación señalada en el párrafo anterior; y que con respecto a las cuentas por solo ha presentado los cuadros, no adjuntando documentación que respalde fehacientemente dichas cuentas por cobrar por el importe de S/ 8 550 412,38, tales como comprobantes de pago, contratos, convenios, acuerdos, entre otros, que originaron las acreencias, ni ha proporcionado información de las amortizaciones y tampoco ha exhibido los asientos contables realizados respecto de cada acreencia.

Que por otro lado, indicó que en el cruce de información efectuado, exhibió y proporcionó reporte de cuentas por pagar y cobrar a asientos contables del Libro Diario electrónico por la compensación de de junio de 2005 (06 folios); Informe de estados financieros auditados de los años 2002 a 2013, en los que se aprecia que al 31 de diciembre de 2005 no existía cuentas por pagar a la recurrente (Nota 8), que al 31 de diciembre de 2006, se aprecia cuentas por pagar a la recurrente por S/ 1 485 723,00 (Nota 8) y que al 31 de diciembre de 2012 existen otras cuentas por pagar por S/ 10 150 333,00 que incluye por S/ 6 245 363,00 (Nota 13); folios pertinentes del Libro Mayor del año 2008 al 2012; comprobante diario por el ingreso a sus activos del factura de transferencia de inmueble, comprobante de diario del asiento contable de la dación en pago, de la provisión de cobranza dudosa y su castigo, y facturas emitidas por la recurrente por contrato de usufructo y superficie; Fideicomiso de garantía de 10 de noviembre de 2003, en el que participan la recurrente, por un contrato de crédito sindicado de US\$ 13 000 000,00; de setiembre de 2013; Minuta de 9 de setiembre de 2013; y Análisis de la determinación del remanente de S/ 1 409 491,27. Indicó además que en base a la citada documentación detallada se determinó que las cuentas por pagar que mantiene la recurrente con ascendió al importe de S/ 20 253 854,19 (existiendo una diferencia de S/ 12 213,41), y que el importe adeuda a la recurrente fue de S/ 6 344 362,92.

Que así se observa que con relación a las cuentas por cobrar detalladas en los cuadros 1 (S/ 127 612,79) y 2 (S/ 523 469,70 = S/ 189 949,32 + 268 392,11 + 65 128,27) del escrito de descargo de la recurrente (folio 5588), la Administración observó ha señalado que no mantiene deuda pendiente por pagar, presentando para tal efecto los folios pertinentes de su Libro Mayor e informes de los estados financieros auditados. Por otro lado, respecto del cuadro 3 relativo a las cuentas por cobrar originadas en el crédito sindicado (folio 5587), que según la recurrente ascienden a S/ 7 899 329,89, la Administración observó que según lo informado por inicia en marzo de 2006 (cuota 22) hasta noviembre de 2010 (cuota 70) según el cronograma de pagos proporcionado (folio 1365) del Contrato de (folio 1392) suscrito entre la recurrente que fue proporcionado por esta última según cruce de información realizado; y no de setiembre de 2005 a diciembre de 2007 como alega la recurrente según el citado cuadro 3 de su escrito de descargo, siendo que conforme a la nota 7 del informe de estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2006 la recurrente declaró que no tenía cuentas por cobrar. En tal sentido, la Administración solo consideró como cuenta por cobrar de la recurrente el importe de S/ 6 344 362,92 correspondiente a la expresión en moneda nacional de las cuotas adeudas del préstamo sindicado (22 a la 70) a la fecha de los acuerdos de 9 de setiembre de 2013.

Que por lo señalado, la Administración determinó que luego de aplicar las compensaciones de cuentas por pagar y cobrar según los acuerdos de 9 de setiembre de 2013, se obtuvo un remanente a favor de de S/ 1 370 204,24, el cual fue extinguido según los citados acuerdos contractuales, observándose además que en su procedió a efectuar una provisión por cobranza dudosa y posterior castigo de la citada cuenta por cobrar a la recurrente, todo lo cual acredita la existencia de ingresos generados como consecuencia de una condonación de deuda gravada por el Impuesto a la Renta, por lo que mantuvo la observación. El detalle de la compensación se observa en el siguiente cuadro.



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Determinación de remanente	
Cuentas por pagar	S/ 20 253 854,19
Cuentas por cobrar	S/ 6 383 649,95
Dación en pago	S/ 12 500 000,00
Remanente	S/ 1 370 204,24

Que según el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 5793 a 5796), la Administración comunicó a la recurrente la mencionada observación a efecto de que presente sus descargos debidamente fundamentados.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de 28 de marzo de 2017 (folios 5525 a 5536) en el cual reiteró que sustentó las cuentas por cobrar y pagar en los estados financieros auditados; que la condonación tiene que ser expresa; y que la Administración vulnera su derecho de defensa al realizar un cálculo sobre el cual no se tiene información de sustento.

Que según el ítem 12 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (folios 5726 a 5753), la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, no obstante, mantuvo la observación establecida según el Resultado de Requerimiento N°. Asimismo, indicó que la se encuentra sustentada en segunda cláusula del convenio celebrado entre la recurrente y que la documentación e información obtenida mediante cruce de información realizado en la que se sustenta la observación establecida, fue comunicada mediante Requerimiento N° y su resultado. Finalmente, aclara que la recurrente solo ha presentado Libro de Inventarios y Balances y facturas correspondientes al ejercicio 2013.

Que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Impuesto a la Renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; b) Las ganancias de capital; c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley; y d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Que el último párrafo del artículo 3 de la citada norma, señala que en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 1 del reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del artículo 3 de la citada ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

2 P

Ky



Tribunal Fiscal

Nº 06471-3-2020

Que al respecto, cabe señalar que conforme se aprecia de la segunda cláusula del "Convenio Marco de Extinción de Deudas

de setiembre de 2013 (folios 3293 a 3295), la recurrente se obligaron en los siguientes términos:

"Mediante el presente convenio, las partes se comprometen a lo siguiente:

- 1) *al valor de S/ 12'500,000.00. La transferencia deberá realizarse dentro del plazo máximo de tres (3) meses a partir de la suscripción de este documento. En caso no se perfeccione la transferencia del inmueble en referencia en el plazo mencionado, este acuerdo quedará resuelto de pleno derecho.*
- 2) *La dación en pago referida en el numeral 1) de esta cláusula se deducirá de la cuenta por cobrar a la fecha que se produzca la mencionada transferencia, debiendo deducirse a dicha fecha los montos que por concepto de usufructo y superficie por el citado inmueble se hayan devengado desde la fecha de suscripción del presente convenio hasta el día de la transferencia del inmueble.*
- 3) *Las partes compensarán las cuentas por cobrar que entre ellas tengan luego de realizar las deducciones detalladas en el numeral 2) de esta cláusula.*
- 4) *Si después de efectuada la compensación descrita en el numeral precedente, una de las partes y/o ambas tuviera todavía un crédito frente a la otra, las partes declaran que haciéndose mutuas y recíprocas concesiones extinguen totalmente cualquier obligación que pudiera existir entre de esta transacción, con el objeto de dar solución definitiva a las diferencias que pudieran existir respecto a los créditos pendientes de cancelación y evitar los litigios de cualquier tipo que podrían iniciar una contra la otra para resolverlo, dejando expresa constancia que esta transacción tendrá para ambos el mismo valor que el de una sentencia con autoridad de cosa juzgada."*

Que asimismo, mediante

de setiembre de 2013 (folios 3299 a 3302), celebrado entre la recurrente reconoce adeudar el monto total de S/ 20 266 067,60 y que a su vez tiene una acreencia por el monto total S/ 8 550 412,38 correspondiente a la asunción de pagos que correspondía el crédito sindicado (cláusula segunda), y que como consecuencia de la dación en pago del inmueble ubicado en la por un valor de S/ 12 500 000,00, efectuada por la recurrente a (cláusula tercera), queda un remanente a favor de la recurrente por S/ 784 344,78; no obstante, expresamente que es ésta quien tiene un crédito a favor suyo por el importe de S/ 1 500 990,60 (cláusula quinta); siendo que finalmente declaran que haciéndose mutuas y recíprocas concesiones, extinguen totalmente cualquier obligación que pudiera existir entre ellas.

Que en el presente caso se aprecia que la Administración, mediante reiterados requerimientos emitidos a la recurrente, solicitó a ésta documentación e información que sustentara de manera fehaciente las cuentas por cobrar y cuentas por pagar que declaró tener con siendo que conforme se verifica de la revisión del expediente y las actuaciones practicadas por la Administración, la recurrente no cumplió con presentar la documentación a detalle respecto del origen de las cuentas por cobrar por S/ 127 612,79 y S/ 523 469,70 (S/ 189 949,32 + 268 392,11 + 65 128,27), y que respecto de las cuentas por cobrar relacionadas con la asunción de cuotas del crédito sindicado (el único al que hace alusión la

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

aludida minuta) no se levantaron las inconsistencias detectadas por la Administración, siendo que ésta recalculó la citada cuenta por cobrar a la cifra de S/ 6 344 362,92 en base a la documentación obtenida mediante cruce de información, como el cronograma del contrato de préstamo sindicado. Asimismo, respecto de las cuentas por pagar la Administración estableció sobre la base de la información contenida en los libros contables de que la deuda ascendía a S/ 20 253 854,19.

Que ahora bien, del escrito de apelación (folio 6632) se aprecia que la recurrente únicamente cuestiona que la Administración se haya basado en información de un tercero a la que no ha tenido acceso adecuado a fin de refutar y explicar debidamente los hechos; sin embargo, tal como se verifica del recuento de las actuaciones realizadas, la Administración realizó reiterados requerimientos a la recurrente a efecto de que sustente las cuentas por cobrar y pagar, según los acuerdos celebrados por la misma, respecto de las cuales debía contar con el sustento documentario de su origen en tanto que las mismas acreditan las cifras contenidas en sus estados financieros y tienen incidencia en los resultados del ejercicio 2013⁶, y que mediante el Requerimiento N° y su resultado se comunicó a la recurrente la información obtenida del cruce de información efectuado (folios 1 a 511); siendo además que la misma recurrente ha reconocido en el citado escrito de apelación que ella también conocía el detalle de las cuentas por cobrar y pagar, sin embargo, no presentó la documentación detallada requerida conforme a lo indicado en considerandos anteriores.

Que en tal sentido, al no haberse desvirtuado en autos las observaciones establecidas por la Administración respecto a los saldos de las cuentas por cobrar y pagar mantenidas entre la recurrente e de celebración del "Convenio", se tiene que conforme a la documentación e información que obra en autos, y en aplicación del numeral 4 de la segunda cláusula del citado convenio antes citada, operó la extinción de deudas de S/ 1 370 204,24 a favor de la recurrente, tal como se corrobora del castigo de cuentas por cobrar efectuado por el, lo que implicaba el reconocimiento de un ingreso gravado por el citado importe por parte de la recurrente, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los anexos a las citadas resoluciones de determinación (folios 6372 a 6371) se aprecia que la Administración determinó omisiones parciales de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013 por: (i) ingresos no declarados en las bases imponibles de los periodos febrero a mayo y diciembre de 2013 por diferencias con los ingresos contabilizados, (ii) reparo por ingresos por condonación de deuda en el periodo setiembre de 2013, (iii) por modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta, al recalcular los ingresos de los ejercicios 2011 y 2012 considerando el resultado neto de la diferencia en cambio, y considera el impuesto calculado según la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

⁶ De acuerdo con el párrafo 4.25 del Marco Conceptual para la Información Financiera, se definen los elementos de ingresos y gastos: (a) Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. (b) Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

2 P / K



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b). En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta; y b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio; en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, prevé que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

Que de otro lado, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que mediante Resolución N° 11116-4-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que «las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta».

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

2 P /

KG



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que de acuerdo con las normas y jurisprudencia citadas, corresponde establecer si las citadas resoluciones de determinación han sido emitidas conforme a ley.

(i) Ingresos no declarados en las bases de cálculo por diferencias con los ingresos contabilizados

Que de acuerdo con el Punto 1 del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 6367 a 6369), la Administración determinó reparo a la base de cálculo de los pagos a cuenta de febrero a mayo y diciembre de 2013, por diferencias detectadas con los ingresos registrados en el Libro Mayor, las cuales no fueron sustentadas por la recurrente con información y/o documentación adicional, conforme se dejó constancia en el Requerimiento N° y su resultado (folios 5911, 5912, 5923 y 5924).

Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 11779-2-2008 los ingresos netos mensuales a tomar en cuenta para el cálculo de los pagos a cuenta deben coincidir con los establecidos en los registros contables del recurrente, en caso contrario éste debe sustentar dichas diferencias.

Que sobre el particular, se observa que la recurrente no ha esgrimido argumento alguno para desvirtuar el reparo establecido por la Administración, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

(ii) Ingresos por condonación de deuda en setiembre de 2013

Que según el Punto 2 del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 6322 a 6367), la Administración reparó la base de cálculo de setiembre de 2013, por ingresos originados en una condonación de deuda según el acuerdo contractual contenido en el de setiembre de 2013, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que al respecto, según el análisis efectuado en considerandos anteriores, se ha concluido que el citado reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede emitir igual pronunciamiento, y en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

(iii) Coeficiente aplicable a los pagos a cuenta

Que del Punto 3 del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 6308 a 6321), se verifica que la Administración modificó el coeficiente de los pagos a cuenta de enero de 0.0419 a 0.0422 al recalcular los ingresos netos del ejercicio 2011; y así también modificó el coeficiente de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 0.0470 a 0.0483 al recalcular los ingresos netos del ejercicio 2012 y considerar el impuesto determinado según la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, conforme al siguiente detalle:

2 P A 20 K



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Cálculo de coeficiente aplicable a los periodos enero y febrero de 2013

Impuesto a la Renta - Ejercicio 2011	S/
Impuesto calculado según PDT 670 N°	7 688 878,00
Venta netas	177 816 735,00
+ Ingresos Financieros Gravados ⁷	1 301 969,00
+ Otros Ingresos Gravados	4 302 258,00
(-) Balance de Comprobación Cta.	(1 186 139,00)
Ingresos Netos Determinados	182 234 823,00
Coeficiente según Fiscalización	0.0422

Cálculo de coeficiente aplicable a los periodos marzo a diciembre de 2013

Impuesto a la Renta - Ejercicio 2012	S/
Impuesto calculado según Resolución de Determinación N°	10 265 710,00
Ventas Netas	208 888 275,00
+ Ingresos Financieros Gravados ⁸	2 337 590,00
+ Otros Ingresos Gravados	3 006 758,00
(-) Balance de Comprobación Cta.	(2 225 036,00)
(+) Balance de Comprobación Cta.	511 847,00
Ingresos Netos Determinados	212 519 434,00
Coeficiente según Fiscalización	0.0483

Que al respecto, de la verificación efectuada en la presente instancia a la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta, se establece que en el caso del coeficiente aplicable a enero y febrero de 2013, resultaba correcto —conforme al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11116-4-2015— que la Administración excluyera el resultado computable de la diferencia en cambio al corroborarse que el resultado neto entre ganancia y pérdida por diferencia en cambio arrojaba un resultado negativo (S/ 159 216,00)¹²; mientras que en el caso del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, también resultaba correcto que solo se tomara en cuenta la ganancia neta por diferencia (S/ 511 847,00) como parte de los ingresos netos determinados por el ejercicio 2012, importe que resulta de compensar los saldos de las cuentas 776 y 676 del Balance de Comprobación, conforme a lo observado por la Administración.

Que en tal sentido, considerando que los reparos establecidos a la base imponible y/o coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de 2013 se encuentran arreglados a ley, procede confirmar la resolución apelada respecto de las Resoluciones de Determinación N°

⁷ Incluye la ganancia por diferencia en cambio ascendente a S/1 186 139,00 (folio 6314).

⁸ El importe deducido obedece al desconocimiento de la ganancia por diferencia de cambio considerada por la recurrente como parte de los ingresos financieros, al ser inferior a la pérdida por diferencia de cambio del ejercicio 2011 ascendente a S/1 345 355,00, y por tanto arrojar un resultado negativo de S/ 159 216,00.

⁹ Incluye la ganancia por diferencia en cambio ascendente a S/ 2 225 036,00 (folio 6314).

¹⁰ El importe deducido obedece al importe de la ganancia bruta por diferencia de cambio considerada por la recurrente como parte de los ingresos financieros (S/ 2 225 036,00)

¹¹ El importe adicionado obedece al resultado neto de compensar la ganancia bruta con la pérdida bruta por diferencia en cambio del ejercicio 2011 (S/ 511 847,00).

¹² En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 10632-1-2019, emitida respecto de la determinación de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2012.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 06471-3-2020

Que por su parte, toda vez que para la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, la Administración tomó en cuenta el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 determinado según la Resolución de Determinación N° la cual fue objeto de impugnación por parte de la recurrente; y habida cuenta que mediante la Resolución N° 10632-1-2019 este Tribunal levantó el reparo a gastos por *know how* no acreditado con documentación fehaciente, lo que implica que la Administración reliquide la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la que a su vez, tiene incidencia en la determinación del coeficiente de los aludidos pagos a cuenta; corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo a fin que la Administración recalcule el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013.

Que en cuanto a los argumentos invocados por la recurrente respecto de la Sentencia en Casación N° 4392-2013 LIMA, así como la interpretación planteada del artículo 34 del Código Tributario, cabe señalar que este Tribunal mediante Resolución N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, ha dejado establecido que *"corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*.

Resoluciones de Multa N°

Que conforme a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 la Resolución de Multa N° (folio 6493 y 6494) ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y está vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 contenida en la Resolución de Determinación N°

por lo que al haber confirmado la citada determinación en todos sus extremos, procede emitir igual pronunciamiento, y en consecuencia, confirmar la resolución apelada respecto de la referida sanción de multa.

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 6489 a 6492) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2013, las cuales han sido confirmadas en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y por tanto, confirmar la resolución apelada en cuanto a dichas sanciones.

Que por otro lado, toda vez que las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se sustentan en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2013, respecto de la cual en esta instancia se ha revocado la resolución apelada a efecto que la Administración recalcule el coeficiente aplicable, corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, disponer que la Administración proceda a la reliquidación de las aludidas resoluciones de multa vinculadas.

2 P / K



Tribunal Fiscal

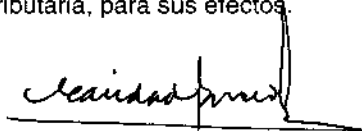
N° 06471-3-2020

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

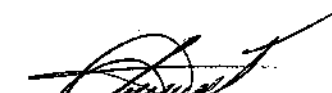
RESUELVE:

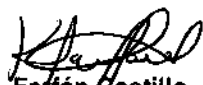
REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 11 de abril de 2018 en el extremo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, y las multas vinculadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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


GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


HUERTA LLANOS
VOCAL


Farfán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/LC/ra