



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

EXPEDIENTE N° : 60-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 10 de octubre de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte¹ la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente, con relación al reparo por gastos por penalidades, refiere que la Administración se contradice debido a que por un lado señala que no se ha acreditado el uso de los créditos otorgados por el Banco de Crédito del Perú y el Banco Continental y, por otro lado, realiza una comparación de las tasas de crédito fijadas con las referidas instituciones financieras con la tasa de crédito establecida en el préstamo otorgado a Asimismo, indica que los intereses cobrados a la mencionada compañía por la suma de S/ 12 511 388,80 generó un ingreso sujeto a impuesto en el Perú, y la precancelación de los créditos otorgados por los aludidos bancos generó un ahorro de gastos por intereses; y que no resulta cuestionable la diferencia de tasas de interés pactadas, toda vez que se encontraban a valor de mercado. Añade que la diferencia de 16 días que alude la Administración carece de sentido, porque no es cuestionable ni existía la obligación de efectuar el desembolso a Sercotel antes de la fecha en que se concretó el abono a su cuenta.

Que respecto al reparo por deducción de provisión de cobranza dudosa, sostiene que proporcionó el archivo denominado "Detalle de deducción PCD 2009", en el cual se muestran los importes de las cuentas en cobranza dudosa que aparecen discriminadas en el Libro de Inventarios y Balances, tanto del ejercicio 2008 y 2009. Asimismo, refiere que en el ejercicio 2008 registró en resultados en la Cuenta 684-Provisión de Cobranza Dudosa el importe de S/ 31 087 673,00, y el saldo de dicha cuenta fue adicionada en la determinación del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio, debido a que no cumplía aun con los requisitos para su deducción, pero en el ejercicio 2009, parte de la provisión de cobranza dudosa adicionada en el ejercicio 2008 por la suma S/ 31 040,438, ya cumplía con el requisito de deuda impaga mayor a doce (12) meses, y en tal sentido, dicho monto fue deducido en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Agrega, en relación con el requisito consistente en que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, que una porción de la deducción de la provisión efectuada en el ejercicio 2009 se encuentra sustentada en el detalle de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2008. Añade que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento exigen que la provisión contable efectuada en un determinado ejercicio (2008), que fiscalmente no haya sido deducida en dicho ejercicio, deba contabilizarse nuevamente y de manera posterior en el ejercicio en el que dicha provisión es deducida fiscalmente (2009), para lo cual invoca las Resoluciones N° 7447-3-2008, 08278-4-2012, 17989-8-2012 y 11284-8-2015. Finalmente, refiere que presentó el documento denominado "Hojas Auxiliares al Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2009".

¹ Si bien dicha resolución de Intendencia confirmó los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por lo que mantuvo la misma renta neta imponible, no obstante, reconoció mayores importes por concepto de "créditos con derecho a devolución", y "pagos del ITAN ajustados" (folio 11435/vuelta), motivo por el cual modificó la Resolución de Determinación N° modificándose el tributo pendiente de pago de S/ 57 962 38,00 a S/ 54 011 211,00, más intereses, siendo que este último extremo no es cuestionado por la recurrente en su recurso de apelación.

Q. J. X 1



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que con relación al reparo por costo de ventas que no corresponde al ejercicio, indica que proporcionó un archivo en Excel denominado "Cuadro IMEI" 2008 no activados y que habilitó el acceso a un punto de red en el sistema "SAP Logon 730" módulo "PDR SAP Production", información que fue verificada por la Administración. Asimismo, refiere que ni en la etapa de fiscalización ni en la etapa de reclamación se le requirió mayor información a la entregada respecto a la oportunidad de la activación de los equipos.

Que respecto al reparo por deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo, indica que la Administración no ha efectuado un análisis detallado del informe emitido por [redacted] ni del informe contable que presentó. Agrega que los bienes objeto de observación son intangibles (softwares) respecto de lo cual no hay discusión, pues la materia de controversia versa sobre el tratamiento contable y tributario que les corresponde, siendo este el propósito del informe técnico emitido por un profesional contable independiente; y el informe emitido por [redacted] permite verificar que lo esencial fueron los bienes intangibles y que el hardware solo es un bien complementario para su funcionamiento.

Que en cuanto a los reparos por exceso de pérdida por diferencia de cambio generada en préstamos otorgados y por gastos que califican como actos de liberalidad, señala que se remite a sus argumentos expuestos durante el procedimiento de fiscalización y reclamación².

Que con relación al reparo por deducción de intangible no aceptada al haber sido amortizado contable y tributariamente en su totalidad, refiere que se remite a las conclusiones establecidas en el informe emitido por [redacted] y el informe contable de un profesional independiente que presentó en etapa de reclamación.

Que mediante escrito de alegatos, respecto de la deducción no aceptada por provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos, reitera que no existe exigencia legal de que la provisión y discriminación efectuada en el ejercicio 2008 también debe figurar de manera discriminada en el ejercicio 2009, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11756-1-2019; y en relación al reparo por los cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio, señala que al haberse vendido una parte de los equipos bajo la modalidad "post-pago", cuyas cuotas fueron exigibles en el ejercicio 2009, en aplicación del artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía imputar una parte de dicha renta y su respectivo costos de venta en el ejercicio 2009.

Que en cuanto a la deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo, refiere que los activos denominados "Software Proyecto Corporativo IN4", "Licencias SW 600K subs MSS Arequipa", "Software de aplicación del BCSU 200 TRX", "HLR 500K Subscribers de capacidad SW - Trujillo", "HLR 500K Subscribers de capacidad SW - Arequipa" y "Licencias VMWare" fueron reconocidos como activos intangibles de duración limitada (software y licencia de software) y amortizados de conformidad con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 de su reglamento, no habiendo la Administración acreditado que dichos activos permitan generar beneficios económicos futuros adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento de los activos a los que corresponden (Plataforma IN4, Estación de Conmutación Móvil, Estación de Control Base y HLR). Señala que se remite a su escrito de respuesta al Requerimiento N°

Que respecto del reparo por deducción de intangible no aceptada al haber sido amortizado contable y tributariamente, indica que el reparo correspondiente a la amortización del activo "Servicios Nueva IN4 2 Millones de Suscrip" no se encuentra correctamente sustentado, pues por un lado, la Administración señala que debieron reconocerse como un activo fijo y, por otro lado, que no se puede modificar el plazo de amortización sin autorización previa; asimismo, señala que al ser el software de la "Plataforma IN4" el elemento primordial y prevalente del mismo, la calificación de dicho activo debe seguir el tratamiento establecido para los bienes intangibles, y en consecuencia, el activo "Servicios Nueva IN4 2 Millones de

² En su recurso de reclamación, respecto a dichos reparos, la recurrente señaló que se remitía a los argumentos expuestos en el procedimiento de fiscalización (folios 10994 a 10996).

[Firma]

[Firma]

[Firma]

2 *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Suscrip" debe ser reconocido como un intangible. Agrega que mediante la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 no modificó el plazo de amortización del intangible denominado "Servicios Nueva IN4 2 Millones de Suscrip", sino que ejerció el derecho previsto en la Ley del Impuesto a la Renta de deducir el costo de un intangible como un gasto en un solo ejercicio.

Que en relación con el reparo por gastos por pago de penalidades por las que no acredita causalidad, señala que cumplió con demostrar que el pago anticipado del préstamo produjo un ahorro en el gasto, por lo que la causalidad del desembolso está plenamente acreditado; y finalmente, en cuanto al reparo por concepto de gastos que califican como actos de liberalidad por los cuales además no se acredita la relación de causalidad, refiere que la fehaciencia de dichos desembolsos no fue motivo determinante para el aludido reparo durante el procedimiento de fiscalización, sino la acreditación de la causalidad, lo cual fue sustentado, así como su necesidad.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por gastos por pago de penalidades por las que no acredita causalidad, deducción no aceptada por provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos, cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio, exceso de pérdida por diferencia de cambio en préstamos otorgados, deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo, gastos que califican como actos de liberalidad por los cuales además no se acredita la relación de causalidad, y deducción de intangible no aceptada al haber sido amortizado contable y tributariamente en su totalidad, habiendo mantenido tales reparos. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Mediante escritos de alegatos reitera sus argumentos.

Que de autos se tiene que mediante la Carta de Presentación N° y el Requerimiento N° notificados el 25 de febrero de 2013 (folios 8955, 8956 y 8965), se inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009; y como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 11023 a 11299).

Resolución de Determinación N°

– Impuesto a la Renta del Ejercicio 2009

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al modificarse la renta imponible declarada en atención a los siguientes reparos: (i) gastos por pago de penalidades por las que no acredita causalidad, (ii) deducción no aceptada por provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos, (iii) cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio, (iv) exceso de la pérdida por diferencia de cambio en préstamos otorgados, (v) deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo, (vi) gastos que califican como actos de liberalidad por los cuales además no se acredita la relación de causalidad y (vii) deducción de intangible no aceptada al haber sido amortizado contable y tributariamente en su totalidad (folios 11023 a 11297); y en ese sentido, corresponde determinar si dichos reparos se encuentran arreglados a ley.

Que cabe precisar que el Estado Peruano y (ahora), celebraron un Convenio de Estabilidad Jurídica el 4 de mayo de 2000 (folio 6631 a 6635), por el cual el Estado garantizó la estabilidad del régimen tributario del Impuesto a la Renta vigente a la fecha de suscripción de dicho convenio, por un plazo de 10 años. En ese sentido, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, materia de autos, resulta aplicable el régimen vigente al momento de la celebración del referido convenio, el cual comprende el Texto Único Ordenado

Q. 3



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, el reglamento de la citada ley aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, y las normas modificatorias a la indicada fecha³.

✓ **Gastos por pago de penalidades por las que no acredita causalidad (S/ 3 450 000,00)**

Que del punto 1 del Anexo N° 05 de la de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó los gastos por pago de penalidades por S/ 3 450 000,00, relacionados a los préstamos otorgados por el Banco de Crédito del Perú y el Banco Continental, al considerar que la recurrente no acreditó el destino de dichos préstamos, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11279 a 11292, 11295 y 11297).

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, 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, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que de autos se tiene que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8923 y 8924), la Administración solicitó a la recurrente, que sustentara por escrito y documentariamente, entre otros, los gastos contabilizados en los Asientos N° 4000084861 y 4000084858 por concepto de "comisión por penalidad cancelación anticipada", detalladas en el Anexo N° 02 del referido requerimiento (folio 8920).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 8607 a 8623), en el cual indicó que adjuntaba un cuadro con el detalle de los ochenta y tres (83) cargos, dentro de los cuales se encontraban los Asientos N° 4000084861 y 4000084858 por concepto de "comisión por penalidad cancelación anticipada", y asimismo, adjuntó los comprobantes de pago, órdenes de compra y contratos.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8907 y 8908), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, si bien esta en relación al cargo registrado mediante los Asientos N° 4000084861 (S/ 2 250 000,00) y 4000084858 (S/ 1 200 000,00), presentó el Pagaré S/N a favor del Banco Continental firmado el 7 de octubre de 2008, reportes de los asientos contables, cartas de 22 de diciembre de 2009 dirigidas al Banco de Crédito del Perú y Banco Continental, contrato de préstamo dinerario de 20 de octubre de 2008 y estados de cuenta corriente, no proporcionó la documentación que acreditara la necesidad de los préstamos, el destino de los mismos ni la relación de causalidad, por lo que los gastos registrados en los referidos asientos no resultaban deducibles.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Anexo N° 02 al Requerimiento N° (folios 8087 y 8089), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las acotaciones efectuadas en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° respecto de los gastos contabilizados en los Asientos N° 4000084861 y 4000084858 por concepto de "comisión por penalidad cancelación anticipada" observados, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 7662 a 7667), en el cual indicó que los gastos contabilizados en los Asientos N° 4000084861 y 4000084858 correspondían al pago de penalidades por pago anticipado y se efectuó en virtud a lo establecido en los contratos de préstamos, los cuales son deducibles en tanto su inejecución puede determinar que se ponga en riesgo la fuente productora de renta, y que los préstamos se realizaron con la finalidad de destinarlos a actividades de inversión y capital de trabajo, pues fueron destinados a los préstamos otorgados a Agregó que los pagos anticipados de los préstamos produjeron un ahorro equivalente al interés dejado de pagar ascendente a S/ 5 515 999,44, por el préstamo del Banco de Crédito del Perú, y S/ 27 116 694,00,

³ En ese sentido, las normas del Impuesto a la Renta que se mencionan en la presente resolución son las que se encontraban vigentes en dicho momento.

4



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

por el préstamo del Banco Continental. En tal sentido, concluyó que los gastos anotados en los referidos asientos resultaban deducibles para efectos de la determinación de la renta empresarial en tanto cumplan con el principio de causalidad.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8061 a 8071), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que los descargos presentados no lograron desvirtuar la observación formulada, por lo que la mantuvo por el importe de S/ 3 450 000,00 (S/ 2 250 000,00 + S/ 1 200 000,00).

Que ahora bien, los importes del Asiento 40000084861 (S/ 2 250 000,00) y Asiento 4000084858 (S/ 1 200 000,00), corresponden a gastos relacionados por pago de penalidades, por pagos anticipados efectuados por la recurrente por los préstamos recibidos del Banco de Crédito del Perú y del Banco Continental, tal como se advierte del punto 1 del Anexo 05 a la Resolución de Determinación N° y asientos contables (folios 6117, 6127, 11279 a 11292 y 11297). En ese sentido, corresponde evaluar la documentación presentada por la recurrente, a fin de determinar si procede la deducción de los gastos por pagos de penalidad, reparados por la Administración, al considerar que no se encuentra acreditada su causalidad.

Que obra en autos, los Asientos N° 4000084858 y 40000084861 de 22 de diciembre de 2009, de los cuales se aprecia dos cargos por concepto de "comisión por penalidad cancelación anticipada" pagados al Banco del Crédito del Perú por S/ 1 200 000,00, y al Banco Continental por S/ 2 250 000,00, respectivamente (folios 6117 y 6127).

Que a folios 6109 a 6116 obra el contrato de préstamo dinerario suscrito el 6 de octubre de 2008⁴ entre la recurrente (en adelante,) y el Banco de Crédito del Perú (en adelante, EL BANCO), según el cual este último concedió a la recurrente un préstamo de S/ 60 000 000,00, a ser destinado a capital de trabajo e inversiones (cláusula primera). En la cláusula segunda se señaló que el plazo total del préstamo sería de 2 años, lapso durante el cual se obligaba a pagar el monto total del capital, sus intereses y demás cargos, y que "2.5 queda facultado a realizar pagos anticipados del presente crédito, en las fechas y por los montos mínimos que al efecto acuerdo con EL BANCO, en cuyo caso se obliga a pagar las comisiones correspondientes, conforme al Tarifario vigente que tenga EL BANCO a la fecha en la que se efectúe el pago parcial o total anticipado".

Que asimismo, obra en autos un pagaré (folio 6126) suscrito por la recurrente a favor del Banco Continental el 7 de octubre de 2008, con vencimiento al 7 de octubre de 2010, por un préstamo efectuado por el importe de S/ 150 000 000,00. En dicho pagaré se estableció lo siguiente: "Pagaré (Pagaremos) solidariamente a la orden del BANCO CONTINENTAL (el "BANCO"), en sus oficinas de esta ciudad y en la fecha indicada en este documento, la cantidad de ciento cincuenta millones de nuevos soles, valor recibido del BANCO a mi (nuestra) entera satisfacción. El importe recibido devengará un interés compensatorio a la Tasa Efectiva Anual de 8,54%. En caso de pago anticipado total o parcial se aplicará una comisión por pre pago de 1.5%".

Que según se aprecia de los Estados de Cuenta Corriente Soles del Banco de Crédito del Perú y del Banco Continental del mes de octubre de 2008 (folios 3320 y 3349 a 3352), el 6 y 7 de octubre de 2008 se efectuaron los abonos de S/ 60 000 000,00 y S/ 150 000 000,00, respectivamente, provenientes de los citados préstamos⁵.

Que adicionalmente, obra el Estado de Cuenta Corriente Soles del Banco de Crédito del Perú de diciembre de 2009 (folio 6106), en el que se aprecia que el día 22 de diciembre de 2009 se efectuó un cargo de S/ 62 348 555,07, mediante el cual la recurrente canceló el préstamo de S/ 60 000 000,00 antes

⁴ Siendo la fecha de la escritura pública el 20 de octubre de 2008.

⁵ En ese sentido, carece de sustento lo señalado en la resolución apelada (folio 11455/vuelta), respecto a que el abono realizado el 6 de octubre de 2008 en la cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú, fue con anterioridad a la fecha de suscripción del contrato de préstamo, pues como se indicó, este se suscribió en la misma fecha (6 de octubre de 2008).

2. 5 V



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

indicado; y del registro contable de dicho cargo y de la carta emitida por el citado banco el 16 de setiembre de 2016, se tiene que el referido cargo comprendía los siguientes conceptos: i) S/ 60 000 000,00 (capital), ii) S/ 1 148 555,07 (intereses⁶), y iii) S/ 1 200 000,00 (comisión por pre pago), siendo este último concepto el reparado por la Administración.

Que asimismo, y en relación al préstamo de S/ 150 000 000,00 recibido del Banco Continental, se aprecia que el 22 de diciembre de 2009 también canceló dicho préstamo (folio 6119), siendo que para cancelar dicho préstamo, la recurrente dio instrucciones al Banco de Crédito para que se transfiera de su cuenta en dólares de dicho banco a su cuenta en dólares del Banco Continental, los importes de US\$ 50 000 000,00 y US\$ 9 500 000,00, y asimismo, la recurrente dio instrucciones al Banco Continental para que cambie los referidos importes en dólares a soles (venta de dólares), y de ello, S/ 168 152 892,20 sea abonado a su cuenta en soles del Banco Continental⁷ (folios 6120 a 6125). Cabe precisar que el importe cancelado al Banco Continental fue de S/ 165 839 800,51 (capital más intereses) y S/ 2 250 000,00 (comisión por pre pago), siendo este último concepto el reparado por la Administración.

Que la documentación antes señalada acredita en el caso de autos los préstamos otorgados a la recurrente por las citadas entidades bancarias el 6 y 7 de octubre de 2008, y que si bien fueron otorgados por un plazo de 2 años, la recurrente los canceló de manera anticipada el 22 de diciembre de 2009, siendo que lo que cuestiona la Administración son las comisiones por prepago (penalidades) de S/ 1 200 000,00 y S/ 2 250 000,00, al considerar que son gastos que no cumplen el principio de causalidad, por no haberse acreditado el destino de los referidos préstamos.

Que al respecto, la recurrente señala que los referidos préstamos fueron destinados a los préstamos otorgados a la empresa domiciliada en México, siendo que para acreditar ello presentó los documentos denominados "Control de Operaciones" de 21 de octubre de 2008 (folios 3311 y 3316), en los que se señala que la recurrente otorgó préstamos por los importes de S/ 154 250 000,00 (soles peruanos) y \$ 656 165 000,00 (pesos mexicanos)⁸, en favor de y se precisa que la fecha de la operación es el 23 de octubre de 2008, y que los fondos se otorgarían en dólares americanos.

Que adicionalmente, obran otros documentos denominados "Pagaré" suscritos por el 23 de octubre de 2008 (folios 3308 a 3310 y 3313 a 3315), en los que esta empresa indica que se compromete incondicionalmente a pagar a la recurrente los importes de S/ 154 250 000,00 (soles peruanos) y \$ 656 165 000,00 (pesos mexicanos) el día 23 de octubre de 2009, más intereses ordinarios desde la fecha del pagaré (23 de octubre de 2008) hasta su fecha de vencimiento (23 de octubre de 2009)⁹, y que los pagos se harían en dólares americanos en la cuenta de la recurrente en el Banco Citibank; y, asimismo, en los referidos "Pagaré" se señala que podía en cualquier momento prepagar (total o parcialmente), sin penalidad o cargo alguno.

Que de los documentos que obran a folios 3312 y 3317, y tal como lo reconoce la resolución apelada (folio 11454/vuelta), se advierte que los préstamos a fueron transferidos por la recurrente el día 23 de octubre de 2008, ascendiendo cada préstamo al importe de US\$ 50 000 000,00 (dólares americanos). Asimismo, del estado de cuenta del Banco Citibank (folio 4997), a nombre de la recurrente, se aprecia que el día 23 de octubre de 2009, la empresa efectuó abonos a la recurrente, por la liquidación de los préstamos en soles peruanos y pesos mexicanos, más intereses.

⁶ Según se precisa en la resolución apelada, estos intereses corresponden a los generados desde la última cuota cancelada (06/10/2009) hasta la fecha de liquidación.

⁷ Y S/ 3 147 607,82 sea abonado a su cuenta en soles del Banco de Crédito del Perú.

⁸ El préstamo de \$ 656 165 000,00 (pesos mexicanos) fue registrado por la recurrente en S/ 154 900 000,00, conforme se aprecia del asiento que obra a folio 3312.

⁹ En el caso del pagaré por el préstamo de S/ 154 250 000,00 (soles peruanos), se precisa que los intereses serían pagados por el periodo del 23 de octubre de 2008 al 23 de octubre de 2009; y en el caso del pagaré por el préstamo de \$ 656 165 000,00 (pesos mexicanos), se precisa que los intereses serían pagados por periodos, debiendo pagarse el primero el 13 de enero de 2009, y los demás cada periodo de 91 días.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que asimismo, obran las facturas emitidas por la recurrente a por los intereses generados por los préstamos antes indicados, siendo que por el préstamo de S/ 154 250 000,00 (soles peruanos), solo hay una factura por los intereses del 23 de octubre de 2008 al 23 de octubre de 2009 (folio 4968); y por el préstamo de \$ 656 165 000,00 (pesos mexicanos), hay 6 facturas por los intereses del 23 de octubre de 2008 al 13 de enero de 2009, del 14 de enero al 14 de abril, del 15 de abril al 14 de julio, del 14 de julio al 2 de octubre, del 2 al 13 de octubre, y del 14 al 23 de octubre de 2009 (folios 4941, 4948, 4954, 4961, 4975 y 4981)¹⁰.

Que de lo antes descrito se tiene que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, los préstamos que recibió la recurrente del Banco de Crédito del Perú y del Banco Continental el 6 y 7 de octubre de 2008, fueron destinados por la recurrente a otorgar préstamos a la empresa los cuales generaron intereses en favor de la recurrente, por los cuales esta emitió las respectivas facturas, encontrándose dichos intereses gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría.

Que por lo antes señalado, en el caso de autos se encuentra acreditada la causalidad de los gastos relacionados con los préstamos recibidos por la recurrente del Banco de Crédito del Perú y del Banco Continental, por lo que siendo así, es deducible como gasto las comisiones por prepago ("penalizaciones") pagadas por la recurrente a dichas entidades bancarias, como consecuencia de los pagos anticipados de los préstamos recibidos.

Que adicionalmente, cabe considerar que las referidas "penalizaciones" están previstas de manera expresa en los acuerdos suscritos entre la recurrente y las entidades bancarias prestamistas (Banco de Crédito del Perú y Banco Continental), en los que se señala cuál es la causal (pago anticipado total o parcial del préstamo) que activa dicha penalidad.

Que además, en el supuesto que la recurrente no hubiese acreditado el destino de los préstamos, tal como sostiene la Administración, esta habría reparado además otros gastos financieros vinculados a estos, tales como los intereses pagados al Banco de Crédito del Perú y del Banco Continental, no advirtiéndose que ello haya ocurrido de autos.

Que en ese sentido, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo bajo análisis, corresponde levantarlo.

Que respecto a lo alegado por la Administración en la resolución apelada sobre que no habría correspondencia ni entre los importes recibidos y los importes otorgados, ni entre las fechas de ambas operaciones, por lo que no puede establecerse que los endeudamientos fueron destinados a los préstamos otorgados, cabe señalar que dicho argumento carece de sustento, pues si bien los préstamos recibidos ascendieron a S/ 210 000 000,00 (S/ 60 000 000,00 + S/ 150 000 000,00), y los préstamos otorgados fueron de S/ 309 150 000,00 (S/ 154 250 000,00 + S/ 154 900 000,00), ello no implica que los importes recibidos no hayan sido destinados como parte de los préstamos otorgados, pues nada exige que haya una coincidencia entre los préstamos recibidos y los préstamos otorgados, siendo que, además, la Administración no ha cuestionado que la recurrente no contase con liquidez para poder otorgar tales préstamos. Asimismo, el hecho que los préstamos recibidos por la recurrente se hayan dado el 6 y 7 de octubre de 2008, y que los desembolsos en favor de se hayan efectuado el 23 de octubre de 2008, tampoco desacredita el destino de los préstamos recibidos, siendo que, además, conforme con los documentos "Control de Operaciones" y "Pagaré", antes aludidos, las partes acordaron que dichos desembolsos se realicen el 23 de octubre de 2008.

Que de otro lado, la Administración alega que tampoco se habría acreditado que los préstamos hayan sido otorgados a al considerar que las tasas de interés aplicadas por la recurrente a los préstamos otorgados sería inferior a las tasas de interés establecidas por el Banco de Crédito del

¹⁰ Cabe precisar que en dichas facturas también se incluyen intereses cobrados por la recurrente, por otros préstamos otorgados a tanto en soles peruanos como en pesos mexicanos, siendo que estos otros préstamos no han sido cuestionados por la Administración.

Q. 7



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Perú y del Banco Continental, y que con dicha empresa se habrían pactado condiciones distintas y más favorables que con las citadas entidades bancarias; no obstante, ello carece de pertinencia, pues aún en el supuesto que haya una diferencia en las tasas de interés, o que se hayan establecido condiciones distintas, ello no significa que la recurrente no haya destinado los préstamos recibidos a la referida empresa, siendo que en todo caso, las tasas de interés y condiciones distintas podría haberse debido a la vinculación que existe entre la recurrente y .¹¹, no obstante, en el caso de autos, no se advierte que la Administración haya cuestionado que las tasas de interés establecidas en los préstamos otorgados a no hayan sido a valor de mercado¹².

✓ **Deducción no aceptada por provisiones de cobranza dudosa que no cumple requisitos (S/ 31 040 438,00)**

Que del punto 2 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó la deducción de la provisión de cobranza dudosa proveniente del ejercicio 2008 por S/ 31 040 438,00, realizada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al no haberse acreditado que la provisión figure en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio, consignando como base legal, entre otros, el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la citada ley (folios 11244 a 11278, 11295 y 11297).

Que conforme 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 producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, siendo deducible en consecuencia conforme al inciso i) de la mencionada norma, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el primer párrafo del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la Ley, se requiere que: 1. Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que este haya sido satisfecha; 2. La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, y 3. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 de este inciso se estime de cobranza dudosa.

Que en la Resolución N° 06682-5-2009 se ha señalado que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando su deducción tributaria sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos que acrediten: i) la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en el numeral 1 del inciso i) del artículo 37 de la ley en mención; ii) el registro de la provisión¹³ que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y iii) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

¹¹ Quien es la accionista mayoritaria de la recurrente, según lo señalado por la Administración (folios 11283 y 11454).

¹² Según lo previsto en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹³ La provisión es el cargo por un gasto o pérdida estimados o por una contracción en el costo de un activo que desplaza una adición a una cuenta de valuación. En el caso específico, se trata de una contracción de los derechos de cobro que posee una empresa.

cl. up x



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que sobre el requisito del registro de la provisión, las Resoluciones Nº 04224-4-2003 y 17989-8-2012, entre otras, han señalado que para que sea deducible la provisión de cobranza dudosa, debe encontrarse debidamente identificada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que en cuanto a la discriminación exigida por el mencionado reglamento, las Resoluciones Nº 01317-1-2005 y 17989-8-2012, entre otras, han precisado que no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento, disposición alguna en cuanto al detalle que debe contener la discriminación de las cuentas provisionadas, obligación que cabe considerar cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables, así como de los documentos que las contienen; indicando que la falta de precisión en cuanto a la fecha de emisión y de vencimiento de los documentos provisionados como incobrables, no supone que se incumpla el requisito de discriminación exigido, toda vez que la condición de incobrable puede derivar de la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad mediante análisis periódicos de los créditos concedidos, situación que no se reflejará en la fecha de vencimiento de la obligación.

Que en las Resoluciones Nº 17989-8-2012 y 08278-4-2012, entre otras, este Tribunal ha validado el cumplimiento del requisito referido a la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando si bien dicha provisión se encuentra anotada en forma global en el indicado libro, aquella figura en otros libros o registros en forma discriminada, o esta información se encuentra consignada en hojas sueltas anexas legalizadas.

Que así, según el criterio contenido en la Resolución Nº 04321-5-2005, aun cuando la provisión no figure discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, dicho requisito se cumple con el detalle que se ha efectuado en el Libro Diario legalizado en el que se indica el número de documento que contiene la deuda que tiene la condición de cobranza dudosa, el vencimiento, la identificación del cliente y el importe de la provisión, datos que permiten a la Administración la verificación y el seguimiento de la condición de incobrabilidad de las cuentas y su proporcionalidad.

Que en igual sentido, la Resolución Nº 01317-1-2005 señala que se cumple con tal requisito al consignarse, en hoja legalizada anexa a dicho libro, el detalle de las acreencias que conforman las referidas provisiones, como son la identificación del cliente, el número del documento que tendría la condición de cobranza dudosa y el importe de la provisión, que permiten la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de aquéllas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión.

Que en la Resolución Nº 11756-1-2019 se ha señalado que en el caso de las deducciones realizadas vía declaración jurada del Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio, relacionadas con adiciones efectuadas en ejercicios precedentes, para que resulten procedentes, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos que fueron materia de adición en los ejercicios anteriores, y los que fueron incluidos en las deducciones del ejercicio en curso, para lo cual se deberá identificar y verificar que se trata de los mismos conceptos.

Que de autos se tiene que mediante el punto 6 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folio 8922), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y documentariamente la naturaleza de las deducciones consignadas en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por concepto de "Provisión de Cobranza Dudosa 2008" por el importe de S/ 31 040 438,00, precisando si correspondían a castigos o provisiones, y acreditara el cumplimiento de los requisitos previstos en los incisos f) y g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, requirió a la recurrente que proporcionara en medio magnético el detalle del saldo de la cuenta de Provisión de Cobranza Dudosa del Balance General al 31 de diciembre de 2009, que según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 ascendía a S/ 38 871 550,00, identificando

9)
Q , X



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

además las que correspondían a la deducción consignada por dicho concepto en la referida declaración jurada por la suma de S/ 31 040 438,00.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 8609 a 8611), en el cual indicó que su política de cobranza dudosa, para fines contables, consistía en provisionar como tal, en la mayoría de los casos, a toda deuda que se encuentre pendiente de cobro por más de tres meses desde la fecha de su vencimiento; y para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, procede a deducir la provisión de toda deuda, mayor o menor a 3 UIT, que se encuentre impaga por más de doce meses desde su vencimiento, y que para determinar el monto deducible de la provisión de cobranza dudosa, analiza la provisión reparada en el año anterior a fin de determinar si ya cumple con los requisitos para ser deducible en el año. Agregó que proporcionaba el archivo denominado "Detalle de Deducción PCD 2009", en el cual se muestran los importes de las cuentas en cobranza dudosa que aparecen discriminadas en el Libro de Inventarios y Balances tanto del ejercicio 2008 y 2009; y que el importe de S/ 31 040 438,00 corresponde a la parte de la provisión de cobranza dudosa constituida y reparada en el ejercicio 2008 por no cumplir con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en dicho escrito, la recurrente explicó cuál fue la metodología utilizada en el año 2009: (i) en el ejercicio 2008, registró en resultados en la Cuenta 684 - Provisión de Cobranza Dudosa el importe de S/ 31 087 673,00, (ii) el saldo de dicha cuenta contable fue adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta del año 2008 al no cumplir aún con los requisitos para su deducción en dicho año, y (iii) para el año 2009, parte de la provisión de cobranza dudosa adicionada en el año 2008, por un total de S/ 31 040 438,00, ya cumplía con el requisito de deuda impaga mayor a doce meses, en tal sentido, dicho importe se dedujo en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Agregó que el detalle de la provisión de cobranza dudosa discriminada en el Libro de Inventarios y Balances por el año 2009, sustenta en su mayoría la provisión contable efectuada en el año 2009 y no va a conciliar con lo que se ha deducido en este ejercicio para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, el cual se encuentra sustentado en su mayoría en la provisión que fue constituida contablemente en el año 2008. Finalmente, precisó que las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no exigen que la provisión contable efectuada en un determinado ejercicio (2008), que no haya sido deducida fiscalmente en el mismo, deba contabilizarse nuevamente y de manera posterior en el ejercicio en el que dicha provisión es deducida tributariamente (2009).

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8873 a 8892), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que para que una deuda pueda ser provisionada como de cobranza dudosa, necesariamente debe reunir todos los requisitos establecidos tanto en la Ley del Impuesto a la Renta como en su reglamento. Así, respecto a los requisitos referidos a la determinación de las deudas pendientes de cobro que originan la provisión y la existencia del riesgo de incobrabilidad, la Administración indicó lo siguiente:

- La recurrente no exhibió sustento documentario alguno que acredite la existencia de la cuenta por cobrar ni que esta tenga algún riesgo de morosidad, y tampoco acreditó con sus libros y registros contables ni documentariamente, el origen de la deuda, ni que el importe deducido se encuentre formando parte de sus cuentas pendientes de cobro ni al inicio ni al cierre del ejercicio 2009, es decir, no acreditó que el importe de la deducción por S/ 31 040 438,00 corresponda efectivamente o se encuentre contenida en el saldo de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2009.
- De acuerdo a la información que obra en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008, el importe de la cuenta "Cobranza Dudosa Ctas por Cobrar Clientes al 31 de Diciembre del 2008" ascendía a S/ 30 829 705,99, de los cuales únicamente corresponden a la provisión registrada en el mismo ejercicio el importe de S/ 14 091 342,92, y de acuerdo a la información consignada en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2009, el total de las cuentas por cobrar asciende a S/ 222 455 497,37; y para verificar la existencia de las deudas, tomó una muestra de los importes considerados como deducción de provisión de cobranza dudosa, la que no fue ubicada



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

dentro del importe total de las cuentas por cobrar del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2009, por lo que puede concluirse que tales cuentas por cobrar, consideradas como deducción por cobranza dudosa, son inexistentes al 31 de diciembre de 2009, lo que pudo ocurrir debido a que: la cuenta por cobrar hubiera sido cancelada por el deudor, hubiera sido castigada, o no exista.

- Tampoco se ha exhibido sustento documentario alguno que demuestre el riesgo de incobrabilidad del deudor, pues no basta con que la deuda se encuentre vencida (hecho que tampoco ha sido probado documentariamente), sino que es necesario acreditar que la deuda existía, y que sobre la misma exista un riesgo de incobrabilidad. Debió acreditarse que las cuentas por cobrar se encontraban impagas al 31 de diciembre de 2009, lo que no ocurrió.
- Correspondía que la recurrente contara con el detalle de las acreencias al 1 de enero de 2009, y sin perjuicio de ello, si la recurrente registraba únicamente al cierre de cada ejercicio (31 de diciembre), pudo presentar el detalle de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2008 (que representaría el saldo inicial del ejercicio 2009), no obstante, la recurrente no presentó ningún detalle de acreencias que permita verificar, analizar y conciliar las cuentas por cobrar (pendientes de cobro), que generaron la provisión de cobranza dudosa.

Que respecto del requisito referido a que la provisión al cierre de ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, la Administración indicó lo siguiente:

- La recurrente proporcionó los siguientes archivos: (i) "DETALLE CUENTA 19" - LIBRO DE INV. Y BAL 2008", en el que se totaliza el importe de S/ 30 829 705,99, y (ii) "DETALLE CUENTA 19" - LIBRO DE INV. Y BAL 2009", en el que se totaliza la suma de S/ 38 871 549,54. Sin embargo, no es posible acreditar que la provisión de cobranza dudosa considerada como deducción a la renta neta en el ejercicio 2009 por un importe total de S/ 31 040 438,00, se encuentre registrada en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio; por cuanto el mencionado libro contiene un listado denominado "Detalle de la Cobranza Dudosa Ctas por Cobrar Clientes al 31 de diciembre 2009" por un total de S/ 38 871 549,54, en el que se visualiza que la mayor parte de los registros allí contenidos, corresponden a cuentas por cobrar cuyo vencimiento operó en los meses de enero a diciembre de 2009.
- De ser válido lo señalado por la recurrente, en el sentido que la provisión de cobranza dudosa deducida en el ejercicio 2009, corresponde a la registrada como tal en el ejercicio 2008 (que fue adicionada vía declaración jurada en el 2008), el hecho de que no aparezca detallada en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2009, obedecería a alguno de los siguientes motivos: por la reversión de las provisiones que resulten indebidas o excesivas, o por el castigo de las cuentas que resulten incobrables. Siendo así, no es válido aceptar la deducción.
- El procedimiento adoptado por la recurrente no permite identificar la cobranza dudosa, ni el monto de la deuda que originó la provisión, elementos que permiten a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las deudas. Tampoco es posible acreditar que la provisión de cobranza dudosa considerada como deducción en el ejercicio 2009 por S/ 31 040 438,00, se encuentre registrada en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio.
- Para que una deuda pueda ser provisionada como de cobranza dudosa debe necesariamente cumplir en forma conjunta con los requisitos exigidos por el inciso f) del artículo 21 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; de manera que la verificación del sólo incumplimiento de uno de dichos requisitos, como lo es el no contar con la discriminación en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio (ni en primer término acreditarse la existencia de la deuda), implica la imposibilidad de la deducción de dicha provisión.

Que posteriormente, mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8087 y 8089), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las acotaciones efectuadas en el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

Q.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

respecto de la deducción por concepto de provisión de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 7635 a 7653), en el cual reiteró sus argumentos expuestos en respuesta al punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N°

Indicó que a efectos de verificar la deducción por el referido concepto, se debe tener en cuenta el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento, y los criterios del Tribunal Fiscal. Agregó que presentaba 3 archivadores conteniendo el sustento documentario que acredita "la causalidad y fehaciencia de las operaciones observadas", comprobantes de pago emitidos a clientes, asientos contables, recibos y facturas.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8040 a 8057), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, no obstante, señaló que los descargos presentados por esta no lograron desvirtuar la observación formulada, y dado que la información proporcionada en archivos no resultaba fehaciente¹⁴, no era posible validar la existencia de las cuentas por cobrar que la recurrente deduce como cobranza dudosa en el ejercicio 2009. Asimismo, señaló que del archivo "Detalle de Deducción PCD 2009", se apreciaba que algunas de las cuentas por cobrar materia de deducción se ubicarían en el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2008 (S/ 24 464 598,00), y otras en el 2009 (S/ 6 575 840,00)¹⁵, y considerando lo señalado por la recurrente respecto a que las deudas aparecían únicamente en alguno de los dos ejercicios, implicaría que: aquellas cuentas por cobrar que aparecen solo en el cierre del ejercicio 2008, ya no se encuentran como cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 2009, por lo que no es posible considerarlas como deducción; y aquellas cuentas por cobrar que aparecen solo en el ejercicio 2009 no se encuentran como provisión de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2008, con lo cual no resultaría válido el argumento de la recurrente de que la deuda fue provisionada en el ejercicio anterior.

Que añadió la Administración que si bien la recurrente exhibió una relación de documentos de muestra, no obstante, algunos de ellos no aparecen en las cuentas por cobrar que según ella indica corresponde a la deducción de la provisión de cobranza dudosa; y respecto de los demás documentos, no cumplen el requisito de encontrarse detallado en el Libro de Inventarios y Balances, pues si bien en algunos casos las deudas aparecen en el detalle de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio anterior, no se ubican como cuentas pendientes de cobro en el ejercicio 2009, ni como parte del saldo de la cuenta 19 (provisión de cobranza dudosa), y en los casos que los comprobantes exhibidos aparecen como parte de la cuenta 19 (provisión de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2009), no aparecen como parte del saldo de la misma al 31 de diciembre de 2008, cuando según lo explicado por la recurrente, tienen su origen en este ejercicio. En ese sentido, la Administración concluyó que la recurrente no acreditó contable y documentariamente que la provisión figure en forma discriminada al cierre del ejercicio, por lo que mantuvo la observación por S/ 31 040 438,00.

Que de lo antes expuesto se tiene que la Administración reparó la suma de S/ 31 040 438,00, al considerar que la recurrente no acreditó el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que no acreditó que la provisión se encontrara discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio. En tal sentido, la controversia se centra en establecer si la recurrente ha cumplido el mencionado requisito a fin de deducir, en el ejercicio 2009, la provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio 2008.

Que a folios 7031 a 7041 obra el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2009, y respecto al "Detalle de la Cobranza Dudosa al 31 de diciembre 2009" se aprecia un importe total de S/ 38 871 549,54, siendo dicho monto no coincide con la suma deducida materia de reparo (S/ 31 040 438,00),

¹⁴ Debido a que no se consigna el documento de identidad del deudor, no se identifica el nombre del cliente o deudor, o no se consigna el documento que sustenta la deuda.

¹⁵ S/ 24 464 598,00 + S/ 6 575 840,00 = S/ 31 040 438,00.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

situación que se explicaría, según la recurrente, debido a que la provisión registrada en el ejercicio 2009 comprende deudas a partir de los 3 meses de vencidas, que no serían deducibles¹⁶. Sin embargo, del referido Libro se observan registros de deudas que habrían vencido en los ejercicios 2007 y 2008, lo que no concuerda con lo señalado por la recurrente.

Que sin perjuicio de ello, del citado libro se aprecia lo siguiente: i) en muchos casos no se consigna cuál es la fecha de vencimiento de la cuenta por cobrar, lo que no permite establecer cuál es el tiempo en el que la deuda estuvo sin pagarse hasta el cierre del ejercicio, ii) en varios casos no se identifica al deudor, pues solo se alude a referencias tales como "3, fraude" o "Castigos Franquicias", y iii) en algunos casos no se señala cuál es el documento que sustenta la deuda; lo que evidencia que las cuentas por cobrar que componen la provisión no fueron debidamente discriminadas, de modo tal que pueda efectuarse su seguimiento. En esa misma línea de ideas, del aludido libro se aprecia varios registros que corresponden a cuentas por cobrar cuyo vencimiento operó entre los meses de enero a diciembre de 2009, lo que significa que al cierre del ejercicio aún no habían transcurrido 12 meses desde la fecha de vencimiento.

Que de otro lado, en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8040 a 8057), se dejó constancia que la recurrente exhibió un archivo Excel denominado "Detalle de Deducción PCD 2009"¹⁷, que contenía dos hojas de cálculo en las que se muestra la siguiente información:

Concepto	Detalle deducible en el 2009	Libro 2008	Libro 2009
Provisión de cobranza dudosa post pago	S/ 28 057 141,00	S/ 21 481 300,00	S/ 6 575 840,00
Provisión de cobranza dudosa SAP	S/ 2 983 297,00	S/ 2 983 297,00	S/ 0,00
Total deducción	S/ 31 040 438,00	S/ 24 464 598,00	S/ 6 575 840,00

Que según el cuadro precedente, las cuentas por cobrar materia de reparo se encontrarían registradas en el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2008 por la suma de S/ 24 464 598,00 y en el ejercicio 2009 por el importe de S/ 6 575 840,00, lo cual no concordaría con lo señalado por la recurrente, quien en los escritos de respuesta a los Requerimientos N° y (folios 7640, 7641 y 8610), señaló que la provisión deducida en el ejercicio 2009, se sustenta en la provisión registrada en el 2008. Adicionalmente, sobre esto último, a folios 7017 a 7023 obra el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2008, y respecto al "Detalle de la Cobranza Dudosa Ctas. por Cobrar Clientes al 31 de diciembre 2008", se aprecia un importe total de S/ 30 829 705,99, esto es, un importe menor a los S/ 31 087 673,00 que la recurrente señala haber registrado como provisión de cobranza dudosa en el ejercicio 2008. Además, del citado Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2008 se advierte que las cuentas por cobrar impagas, no solo vencieron en el ejercicio 2008, sino que también se aprecian cuentas por cobrar que vencieron en años anteriores, lo cual no reflejaría la política que la recurrente alega¹⁸.

Que ahora bien, en cuanto a la provisión de cobranza dudosa, que según el referido archivo Excel, estaría registrada en el ejercicio 2009, cabe señalar que la recurrente no cumplió con acreditar la provisión discriminada en el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2009 (ni en hojas anexas legalizadas), conforme se indicó precedentemente; y mientras que respecto del importe que se encontraría registrado en el Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2008, se tiene que de acuerdo con la información consignada en este, si bien se registra S/ 30 829 705,92 como cobranza dudosa, sin

¹⁶ Pues la recurrente indica que las considera deducibles cuando las deudas se encuentran impagas por más de 12 meses desde su vencimiento.

¹⁷ Al que alude la recurrente en su recurso de apelación (folio 11471).

¹⁸ La recurrente indica que su política contable consistía en provisionar la deuda pendiente de cobro por más de 3 meses desde su vencimiento y proceder a la deducción de aquella que se encontraba impaga por más de doce (12) meses, para lo cual analizaba la provisión reparada en el año anterior y determinaba si cumplía con los requisitos para ser deducible o no en el año siguiente.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

embargo, no todo este importe corresponde a deudas con vencimiento en el ejercicio 2008, pues como se indicó, también se registran deudas de años anteriores, y en todo caso, la recurrente no ha proporcionado documentación que permita establecer con certeza si al cierre del ejercicio 2009, dicha deuda se mantenía pendiente de pago o no.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que independientemente de la política adoptada por la recurrente, el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento establecen que la provisión debe figurar al cierre del ejercicio en forma discriminada de modo que se pueda efectuar el seguimiento de la deuda y verificar su condición de incobrable, lo que no significa que si la deuda fue provisionada en el ejercicio 2008 y no deducida, deba provisionarse nuevamente en el ejercicio 2009 en que finalmente se deduce, tal como alega la recurrente, puesto que las provisiones por cobranza dudosa al registrarse en cuentas del balance se verán reflejadas en el saldo acumulado año a año hasta que sean castigadas o eliminadas de la contabilidad previo cumplimiento de los requisitos previstos para tal fin; por lo que la composición del saldo debe acreditarse en forma pormenorizada para establecer a ciencia cierta el origen de la deuda, su condición de incobrable y la provisión detallada en el ejercicio respectivo.

Que de lo expuesto y de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se aprecia que si bien la recurrente pretende deducir en el ejercicio 2009 la provisión de cuentas de cobranza dudosa, por la suma de S/ 31 040 438,00, sin embargo, no ha presentado un análisis pormenorizado y detallado de cada una de las cuentas por cobrar que se consideró como provisión de cobranza dudosa, no siendo posible identificar con certeza que el importe considerado como deducción por la recurrente se encontraba pendiente de cancelación al 31 de diciembre de 2009, pues no obra una anotación discriminada de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio 2009.

Que adicionalmente, si bien la recurrente sostiene que la deducción materia de reparo, según su política, corresponde a la provisión de cuentas de cobranza dudosa del ejercicio 2008 (no deducidas en dicho ejercicio), pero que en el ejercicio 2009 tenían una antigüedad mayor a 12 meses de la fecha de vencimiento de la obligación, sin que esta haya sido satisfecha, resultaba necesario que se sustentara de manera detallada y con la documentación correspondiente que en el ejercicio 2008 se realizó una provisión de cuentas de cobranza dudosa relacionada con cuentas por cobrar que en dicho ejercicio no tenían una antigüedad mayor a 12 meses y que a su vez fue adicionada en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio, y correspondía además que en el ejercicio 2009 se identifique que las mismas cuentas por cobrar se encontraban con el estado de pendiente de pago al 31 de diciembre de 2009, para aceptar su deducción en este último ejercicio. Sin embargo, en el caso de autos, no se ha acreditado ello, siendo que, por el contrario, posteriormente la recurrente contradiciendo su argumento, sostuvo que solo una parte de la provisión reparada (S/ 24 464 598,00) correspondía al ejercicio 2008.

Que en efecto, tal como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (folios 8883 y 8884), la recurrente no acreditó con sus libros y registros contables ni documentariamente, el origen de la deuda, ni que el importe deducido formaba parte de las cuentas pendientes de cobro ni al inicio ni al cierre del ejercicio 2009. Así, se tomó una muestra de los importes considerados por la recurrente como deducción de provisión de cobranza dudosa¹⁹, sin embargo, no fue ubicada dentro del importe total de las cuentas por cobrar del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2009; y si bien se ubicaron algunos registros, estos no corresponden a los importes anotados en el citado libro, y en algunos casos, el documento pendiente de cobro no corresponde al que figura en el listado de cobranza dudosa. Asimismo, en atención al Requerimiento N° la recurrente presentó documentos de cobro de muestra²⁰, sin embargo, en algunos de estos, si bien las deudas aparecen en el detalle de la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2008, no se ubican como cuentas pendientes de

¹⁹ Según se detalla en el Anexo N° 4.9 a dicho resultado (folios 8760 a 8771).

²⁰ Detallados en el Anexo N° 3.5 al Resultado del Requerimiento N°

(folios 7746 a 7768).



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

cobro en el ejercicio 2009, y en otros casos, si bien los documentos aparecen como parte de la provisión de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2009, no aparecen como parte del saldo de la misma al 31 de diciembre de 2008²¹.

Que en tal sentido, si bien la recurrente pretendió deducir en el ejercicio 2009 la provisión de cuentas de cobranza dudosa originadas en el ejercicio 2008, por la suma total de S/ 31 040 438,00, no ha acreditado la anotación discriminada de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio 2009. Por lo tanto, dado que la recurrente no acreditó el cumplimiento del requisito previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde mantener el reparo.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia analizar los demás argumentos planteados por la Administración a fin de sustentar el presente reparo.

Que cabe señalar que similares reparos se efectuaron a la recurrente en los ejercicios 2004 y 2005, quien en sus declaraciones juradas de estos ejercicios, dedujo como gasto provisión de cuentas de cobranza dudosa de los ejercicios 2003 y 2004, respectivamente, siendo que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03980-4-2018 y 10942-3-2016 se mantuvo dichos reparos, pues la recurrente no había acreditado la anotación discriminada de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de los ejercicios 2004 y 2005, respectivamente.

Que en ese sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que no existe exigencia legal de que la provisión y discriminación efectuada en el ejercicio 2008 también debe figurar de manera discriminada en el ejercicio 2009, pues dado que es en el ejercicio 2009 que la recurrente pretendió deducir como gasto la provisión de cobranza dudosa, es al cierre de este ejercicio que debe cumplirse con lo previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y aun cuando la provisión haya sido efectuada por la recurrente en el ejercicio 2008, como alega, en la medida que la deuda se mantenía impaga, correspondía que la provisión de cobranza dudosa continúe manteniéndose en el ejercicio 2009.

Que asimismo, similar reparo se efectuó el ejercicio 2007²², siendo que mediante la Resolución N° 11756-1-2019, se mantuvo el reparo, pues: *"del análisis de la referida documentación no se aprecia el sustento del importe provisionado contablemente en el ejercicio 2006, y adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta del aludido ejercicio, para efecto de poder verificar que la deducción y el cálculo respectivo efectuado por la recurrente, contenidos en los papeles de trabajo y el reporte del detalle de la provisión de cuentas por cobrar deducidas en el 2007, provienen de una adición efectuada en el ejercicio anterior, lo que no sucede en el presente caso, por lo que no se puede establecer la correlación de un ejercicio a otro de las cuentas de cobranza dudosa"*.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente sobre que presentó el detalle impreso de la provisión en hojas legalizadas denominadas "Hojas Auxiliares al Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2009", cabe indicar que si bien durante el procedimiento de fiscalización, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folio 7636), la recurrente indicó que presentaba tales hojas, no obstante, no cumplió con ello, lo cual también es advertido en la resolución apelada (folio 11452/vuelta), en la que se indica que entre la documentación adjunta a dicho escrito (folios 2549 a 3304), no se encuentran las referidas hojas.

²¹ Conforme se detalla en el Anexo N° 3.1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 7810 a 7825).

²² En el que la recurrente adujo que la deducción efectuada en el ejercicio 2007 vía la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, correspondía a la provisión de cuentas de cobranza dudosa del ejercicio 2006 con una antigüedad menor a 12 meses al cierre de dicho periodo (no deducidas en dicho ejercicio), pero que en el ejercicio 2007 tenían una antigüedad mayor a 12 meses de la fecha de vencimiento de la obligación, sin que esta haya sido satisfecha.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que finalmente, respecto a las Resoluciones Nº 07447-3-2008, 08278-4-2012, 17989-8-2012 y 11284-8-2015²³, invocadas por la recurrente, cabe señalar que los criterios señalados en ellas han sido considerados en el caso de autos.

✓ **Cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio (S/ 13 815 883,00)**

Que del punto 3 del Anexo Nº 05 del valor girado se advierte que la Administración reparó los cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio 2009 por el importe de S/ 13 815 883,00, toda vez que la deducción efectuada está vinculada a equipos vendidos en el ejercicio 2008, consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11201 a 11243).

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtengan 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, y a su vez, el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 57 de la referida ley, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo que esta norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 08534-5-2001 y 00467-5-2003 ha interpretado que la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, resulta apropiada a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que según Enrique J. Reig²⁴, *"el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere"*. Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características: *"(1) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, (2) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, y (3) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún."*

Que asimismo, conforme con la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, referida a la Presentación de Estados Financieros, con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurran (y no cuando se cobran o pagan), y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que al respecto, este Tribunal en diversa jurisprudencia como la Resolución Nº 09314-8-2016, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del ingreso y/o gasto se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que por su parte, de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución Nº 02198-5-2005, entre otras, según el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un período determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los

²³ Estas resoluciones señalan que la provisión de cuentas de cobranza dudosa debe realizarse dentro del proceso contable, y que se cumple con el requisito de la discriminación de provisión de cobranza dudosa cuando esta figure en otros libros o registros u hojas anexas legalizadas.

²⁴ Enrique J. Reig en "Impuesto a las Ganancias", páginas 313-314, décima edición -Ediciones Macchi.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que de igual manera, este Tribunal en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y N° 00467-5-2003, entre otras, ha establecido que 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 según la explicación contenida en el párrafo 22 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las NIC, para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengado, y en tal sentido, los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponden.

Que de conformidad con el párrafo 14 de la NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; (d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Que el párrafo 15 de dicha NIC agrega que el proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes.

Que por su parte, el párrafo 16 de la NIC citada indica que si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta, y por tanto no se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias; mientras que el párrafo 17 señala que si una entidad conserva sólo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos de actividades ordinarias.

Que de autos se tiene que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 8922), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara contable y documentariamente la naturaleza del cargo directo al costo de ventas del ejercicio, registrado mediante el Asiento N° 4000086237 por la suma total de S/ 50 634 548,88, así como que identificara el referido importe en el registro de Kárdex y las ventas relacionadas al mismo.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 8608 y 8609), en el cual indicó que el registro efectuado mediante el Asiento N° 4000086237 correspondía al costo de aquellos equipos vendidos en el ejercicio 2008 y activados por los usuarios en el ejercicio 2009, por lo que en cumplimiento del principio del devengado, y sobre la base de lo establecido por la Norma Internacional de Contabilidad 18 - Ingreso de Actividades Ordinarias, procedió a reconocer el costo de ventas y la utilidad vinculada en el ejercicio en que los equipos fueron activados por los usuarios; además, indicó que de acuerdo con la información proporcionada por sus plataformas, la cantidad de 270,800 equipos no habían sido activados al cierre del ejercicio 2008, por lo que se difirió el costo de estos bienes, así como el ingreso por la facturación, siendo que los registros efectuados en el 2008 vinculados a este diferimiento son los Asientos

Q. up X 17



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Nº 4000081719, 4000081717, 4000081720 y 4000081721. Agregó que en el ejercicio 2009 del total de equipos cuyo costo e ingreso por venta había sido diferido, se activaron 269,296, por lo que para reflejar el importe del costo devengado en el 2009, lo registró en el Asiento Nº 4000086237; y que al cierre del ejercicio 2009, 148,846 equipos no fueron activados, por lo que se difirió el importe de S/ 10 048 408,00, que tuvo como efecto una disminución de gastos (ingreso) en el ejercicio 2009, lo cual fue considerado como gravable para la determinación del Impuesto a la Renta en dicho ejercicio. Finalmente, indicó que para acreditar sus alegatos adjuntaba los mencionados asientos contables, así como el detalle por código (IMEI) de los equipos activados en el 2009 que fueron vendidos en el 2008, y el detalle de los equipos vendidos en el 2008 y no activados en el ejercicio 2009.

Que en el punto 7 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 8845 a 8873), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- De los Asientos Nº 4000081719, 4000081717, 4000081720 y 4000081721 se tiene que durante el ejercicio 2008, la recurrente difirió el costo de ventas de los productos vendidos y no activados por la suma de S/ 24 573 650,69, y registró el ingreso por la venta correspondiente por S/ 4 763 010,48, por lo que difirió los resultados negativos de productos vendidos en el año 2008 activados en el ejercicio 2009 únicamente el monto de S/ 19 810 640,21 (S/ 24 573 650,69 - S/ 4 763 010,48).
- No es posible determinar fehacientemente que el importe del costo de los equipos vendidos en el ejercicio 2008 y deducido en el 2009, se sustente en el archivo proporcionado con el detalle de los códigos IMEIS de los equipos, los mismos que fueron cruzados con los registros de movimiento de almacén del Sistema SAP. Además, la recurrente no identificó en el registro de Kárdex la salida de los equipos vendidos que figuran en el archivo proporcionado.
- A partir de los contratos firmados con sus distribuidores, éstos últimos tienen la calidad de clientes en tanto según el objeto de los contratos, son comercializadores de sus productos y servicios, a los cuales el contribuyente otorga los descuentos por distribución que se definen en el contrato, y que, en primer término, son fijados en función al plan de servicios vendido por el distribuidor al cliente final, por lo que no cabe la posibilidad de que el reconocimiento de la venta y el costo de ventas de los equipos estuviere supeditado a la instalación del servicio. Adicionalmente, según la información del archivo en Excel proporcionado, los importes de venta que se consignan, se encuentran netos de descuentos, por lo que es posible afirmar que ya habían sido a su vez vendidos por el distribuidor, más aún que los plazos establecidos para el pago de comisiones por las ventas se encuentran cumplidos antes del ejercicio 2009, en que la recurrente pretende registrar los resultados de las operaciones de venta a sus distribuidores.
- Queda demostrado que las ventas se encuentran perfectamente realizadas en el momento en que se transfirieron los bienes y se emitieron los comprobantes de pago ventas, habiéndose transferido junto con la propiedad y/o titularidad de los bienes, los riesgos y beneficios inherentes a los mismos tanto al distribuidor como éste por su parte al cliente o usuario final, lo cual se produjo en el ejercicio 2008, por lo que los ingresos y costo de ventas de los equipos vendidos en el ejercicio 2008 no corresponden al ejercicio 2009. En tal sentido, no se acepta el cargo registrado en la Cuenta 6911119004 - Costo Números Vendidos Activados Años Ant., por S/ 50 634 548,88.

Que posteriormente, mediante el punto 4 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folios 8087 y 8089), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las acotaciones efectuadas en el punto 7 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº respecto de las deducciones por concepto de "cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio" observados, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 7625 a 7635), en el cual indicó que la Administración no había considerado el ingreso diferido reconocido como tal en el ejercicio 2009 ascendente a S/ 26 410 257,77, y para acreditar el referido ingreso, adjuntaba el asiento contable respectivo. Agregó que la operación que realiza su distribuidor con ella mediante el cual este adquiere los

18

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

equipos, no representa, en estricto, la transferencia de propiedad de los mismos, toda vez que no goza de la libre disposición de los bienes y no asume de manera significativa el riesgo del negocio por la venta de los equipos, sino que su negocio se enfoca en la colocación de los planes. Añadió que con el fin de que la Administración cuente con todos los elementos de análisis para la revisión de dicha información, realizó un nuevo procesamiento de la data, y ya no se verifican IMEIs incompletos y/o duplicados, o diferencias, que haya podido advertir la Administración en su revisión previa, por lo cual solicitó que se realice una nueva revisión de la misma. Finalmente, indicó que para acreditar la venta y correspondiente salida de los bienes, presentaba la trazabilidad de 9 IMEIs, escogidos de manera aleatoria, demostrando el circuito que sigue cada operación.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8028 a 8040), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- En ningún momento se ha afirmado que el devengo de la operación ocurre con la venta del equipo al distribuidor, sino más bien cuando ocurre la venta de este al consumidor final; sin embargo, ello no supone que la recurrente deba diferir el ingreso por la venta al distribuidor hasta la fecha de alta del servicio, cuando el distribuidor ya había transferido los equipos a los consumidores finales transfiriendo con ello los riesgos inherentes a la propiedad al usuario.
- La recurrente no proporcionó documentación alguna correspondiente al ejercicio 2009, que acredite el registro de los ingresos por la venta diferida del ejercicio 2008, no obstante, de la revisión del Libro Mayor se advierte un registro mediante Asiento de Diario N° 124000086237 de 31 de diciembre de 2009, en el cual se acredita a la Cuenta del Mayor 7021100014: NIC 18 – Equipos y Packs – Provisión con cargo a la Cuenta 4960100001:IAS – Ventas Diferidas, el importe de S/ 26 410 257,85, por lo que se acepta el descargo planteado en ese extremo, y se modifica el importe de la observación a S/ 24 224 291,00.
- En relación a las inconsistencias determinadas en los códigos IMEIS de los equipos, por las que la recurrente señala que proporciona una nueva base de datos, cabe señalar que la información contenida en los archivos de datos presentados con ocasión del Requerimiento N° fue cruzada con la información del sistema Oracle, al cual la recurrente proporcionó un acceso en un terminal con usuario y password temporales, que a la fecha se encuentran vencidos y no han sido renovados.
- Se reconoce la pérdida considerada al haber diferido los resultados de la venta y su correspondiente costo de equipos vendidos pero no activados en el ejercicio 2009, según se consignó en el Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° por el importe de S/ 10 408 408,23. En consecuencia, el importe neto de la observación es de S/ 13 815 883,00²⁵.

Que de lo antes expuesto se tiene que la Administración reparó la suma de S/ 13 815 883,00, por concepto de cargos al costo de ventas que no corresponden al ejercicio 2009, y en ese sentido, se debe determinar el momento en que se devengaron los ingresos correspondientes a las operaciones observadas a efectos de reconocer el costo asociado para efectos del Impuesto a la Renta, pues la Administración considera que la operación se devengó cuando se produjo la venta del equipo al consumidor final, mientras que la recurrente alega que se devengó en la fecha del alta del servicio.

²⁵ Dicho importe se obtuvo de lo siguiente:

Ingresos diferidos por la venta de equipos en el 2008	26 410 258,00
Costo de ventas por la venta de equipos en el 2008	(50 634 549,00)
Pérdida diferida en la venta de equipos 2008	24 224 291,00
Pérdida diferida en la venta de equipos 2009	(10 408 408,00)
Reparo	13 815 883,00



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que en las Resoluciones Nº 00467-5-2003 y 02989-4-2010, citándose a Jan R. Williams²⁶ se ha señalado que: "en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado. En tal sentido, al igual que lo mencionado en las NIC, si el ingreso se difiere a ejercicios posteriores, también deben diferirse los costos conexos. En efecto, la NIC 1 precisa que el registro contable de los ingresos y de los costos y gastos, corresponde a los estados financieros de los periodos con los cuales guardan relación".

Que de autos se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, a efectos de acreditar el cargo al costo de ventas del ejercicio registrado mediante el Asiento Nº 4000086237, la recurrente señaló que correspondían a los equipos vendidos en el ejercicio 2008 y activados por los usuarios en el ejercicio 2009, para lo cual proporcionó un archivo Excel denominado "Cuadro de IMEI 2008", al cual la recurrente alude en su recurso de apelación.

Que al respecto, en atención al Requerimiento Nº la recurrente proporcionó dicho archivo Excel y facilitó a la Administración un acceso a un punto red en el Sistema "SAP Logon 730", módulo "PDR SAP PRODUCTION", siendo que de dicho archivo se advierte lo siguiente (folio 8871):

	Cantidad de IMEIS	Costo	Precio Facturado
IMEIS vendidos en el año 2008, pero que no fueron activados en el mismo año	270 800,00	51 611 186,08	26 754 746,97
IMEIS activados en el 2009	269 296,00	50 634 548,66	26 410 257,77
IMEIS no activados al cierre del 2009	1 504,00	976 637,42	344 489,20

Que conforme se señala en el punto 7 del Resultado de Requerimiento Nº (folio 8870), la Administración tomó una muestra de los IMEIS²⁷ contenidos en dicho archivo Excel²⁸, y lo cruzó con la información contenida del sistema SAP, según el acceso habilitado por la recurrente, verificando en el sistema que los IMEIS de la muestra cuentan con 13 dígitos, mientras que los extraídos de la base de datos cuentan con 14 dígitos. Adicionalmente, verificó que existían equipos identificados con el mismo número de IMEI que fueron consignados más de una vez en el citado archivo EXCEL, como por ejemplo, los equipos registrados con los IMEI 35512802091523 y 35306202037194 se repiten 26 y 23 veces, respectivamente²⁹, lo que demostraría que se habría afectado en exceso el costo de ventas registrado en el ejercicio 2009.

Que adicionalmente, de la citada verificación, la Administración detectó otras inconsistencias, tales como: i) diferencias entre el costo de ventas consignado en el archivo Excel y la información del sistema SAP; ii) el código de movimiento por la salida de los equipos corresponde a venta bajo la modalidad de "renovación", lo cual implica que las líneas asociadas a los equipos ya estaban activadas al momento de la salida del equipo; y iii) existen equipos cuyo número de IMEI no aparece en el movimiento de existencias del sistema SAP.

Que por lo antes señalado, las inconsistencias detectadas no permiten la identificación plena y fehaciente de cada equipo y las operaciones que se hubieran registrado en el sistema SAP de la recurrente, por lo que no se puede afirmar, como pretende la recurrente, que el costo de los equipos vendidos por ella en el ejercicio 2008, y deducido en el 2009, se pueda sustentar en el referido archivo Excel.

²⁶ Williams, Jan R. GUIA DE PCGA - 1996/1997. Un Análisis de todos los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes en los Estados Unidos. 1996. Florida: Harcourt Brace.

²⁷ Como se indica en dicho resultado, IMEI son las siglas en inglés de "International Mobile Equipment Identity" (Identidad Internacional de Equipo Móvil).

²⁸ La muestra se detalla en el Anexo Nº 05 al Resultado de Requerimiento Nº (folios 8719 a 8721).

²⁹ El detalle de ello se plasma en los Anexos 5.1 a 5.11 del Resultado de Requerimiento Nº (folios 8643 a 8718).



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que en todo caso, de los Anexos N° 5 y 5.1 a 5.17 al Resultado de Requerimiento N° se advierte que la recurrente, en algunos casos, efectuó operaciones con usuarios finales en el ejercicio 2008, y no con distribuidores como ella alega, como es el caso de

(folio 8721),

(folio 8719),

(folio 8692),

(folio 8691),

(folio 8683),

(folio 8674),

(folio 8649),

(folio 8648),

(folio 8647) y

(folio 8641),

lo que evidencia que se trata de planes vendidos a clientes finales con la respectiva entrega de los equipos en el ejercicio 2008.

Que de otro lado, y en relación a los distribuidores, se tiene que la recurrente (en adelante,) suscribió diversos contratos de servicios comerciales con sus Distribuidores Autorizados (en adelante,) (folios 5572 a 5720), y en dichos contratos se estableció, entre otras disposiciones, lo siguiente: " no podrá utilizar de forma alguna los equipos activos y sim cards que tenga en su poder que sean propiedad de deberá entregar el equipo al cliente en el momento de la activación del mismo. Cualquier retraso en la entrega del equipo será responsabilidad exclusiva de quien deberá asumir todo costo se derive de la demora incurrida"³⁰. (subrayado nuestro)

Que según lo indicado y siguiendo el análisis de la Resolución N° 0604-5-2001, conforme con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos y, de acuerdo con la NIC 18, los ingresos de la venta de bienes deben reconocerse cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de la propiedad de los bienes, lo que requiere un examen de cada transacción en particular.

Que de lo expuesto se desprende que según los contratos de servicios comerciales suscritos por la recurrente con sus Distribuidores Autorizados la entrega de los equipos al usuario final y la activación del servicio debían producirse en un mismo momento, teniendo en cuenta que los planes fueron vendidos a los clientes finales en el ejercicio 2008 con la respectiva entrega de los equipos y la activación de los mismos, quienes asumían todos los riesgos significativos y los beneficios de la propiedad de los bienes, por lo que se tiene por devengados los ingresos por la venta de dichos equipos y el costo asociado, en el ejercicio 2008, careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario por la recurrente, más aún que en el presente caso la recurrente no acreditó que la activación se haya producido en un momento distinto a la entrega, tal como lo afirmó durante el procedimiento de fiscalización. En consecuencia, no correspondía reconocer en el ejercicio 2009 los ingresos y el costo de venta, vinculados a dichas operaciones de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que parte de los equipos fueron vendidos bajo la modalidad "post-pago" cuyas cuotas fueron exigibles en el ejercicio 2009, por lo que en aplicación del artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía imputar parte del ingreso y del costo de ventas en el ejercicio 2009; cabe señalar que no resulta atendible, pues correspondía que la recurrente alegue ello y lo acredite durante el procedimiento de fiscalización, lo que no hizo, siendo que por el contrario, como se indicó, ella alegó tanto durante el procedimiento de fiscalización como en instancia de reclamación, que al tratarse de equipos que se habrían activado en el 2009, es que difirió el costo de ventas a este ejercicio, pese a que los equipos se vendieron en el 2008.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que en etapa de fiscalización ni en etapa de reclamación la Administración le requirió mayor información a la entregada respecto a la oportunidad de la activación de los equipos, debe indicarse que durante el procedimiento de fiscalización la Administración requirió de manera expresa que sustentara el cargo al costo de ventas que no corresponden al ejercicio, por lo que correspondía a la recurrente presentar toda la información y documentación que estimase pertinente; y respecto a que en la instancia de reclamación la Administración no solicitó información, cabe

³⁰ Como ejemplo se alude al contrato suscrito con Telecomunicaciones

(folios 5647 a 5720).

[Firma]

[Firma]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

señalar que ello no resulta atendible, pues la Administración no está obligada a ello, salvo ejerza la facultad de reexamen prevista en el artículo 127 del Código Tributario, lo que no ha sucedido en el caso de autos.

✓ **Exceso de la pérdida por diferencia de cambio en préstamos otorgados (S/ 979 066,00)**

Que del punto 4 del Anexo N° 05 del valor girado se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 979 066,00 por concepto de exceso de pérdida por diferencia de cambio en los préstamos otorgados a Sercotel S.A., consignando como base legal, entre otros, los artículos 37 y 61 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11172 a 11200).

Que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produjeran por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyan resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, asimismo, en su inciso a) señala que las operaciones en moneda extranjera se contabilizan al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación, mientras que en el inciso c) prescribe que las diferencias de cambio que resultaran de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produjeran durante el ejercicio se consideran como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio, y en el inciso d) establece que las diferencias de cambio que resultaran de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deben ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctuaba, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que señala que para efecto de lo dispuesto en los incisos d), e), f) del artículo 61 de la Ley y en su último párrafo, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, se debe considerar lo siguiente: 1. Tratándose de cuentas del activo, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, y si esta no publica el tipo de cambio promedio ponderado compra y/o promedio ponderado venta correspondiente a la fecha señalada, se debe utilizar el tipo de cambio que corresponda al cierre de operaciones del último día anterior; y para este efecto, se considera como último día anterior al último día respecto del cual la citada Superintendencia hubiere efectuado la publicación correspondiente, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a la fecha de cierre del balance. Para efecto de lo señalado en los párrafos anteriores, se considerará la publicación que la referida Superintendencia realice en su página web o en el haber diario oficial El Peruano.

Que por otro lado, el párrafo 8 de definiciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 21 - Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera, señala que la diferencia de cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tipos de cambio diferentes.

Que en el párrafo 28 de la citada NIC, se establece que las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el ejercicio o en estados financieros previos, se reconocerán en el resultado del ejercicio en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.

Que respecto del alcance e interpretación de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, este Tribunal mediante las Resoluciones N° 968-4-2001 y 1759-5-2003, ha señalado que dado que en el Perú no se emplea un único mercado, sino que existe el mercado venta y compra, corresponde evaluar cuál de los antes mencionados se debería aplicar al caso de autos. Así el tipo de cambio venta se aplica para expresar la necesidad de moneda extranjera, que sería el caso de cuentas por pagar por adquisición de mercadería expresada en moneda extranjera; mientras que el



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

tipo de cambio compra se aplica para expresar la necesidad de moneda nacional.

Que de acuerdo con las normas contables y tributarias antes glosadas, las operaciones en moneda extranjera se deben de contabilizar al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y las diferencias de cambio son las que resultan por la variación del tipo de cambio a la fecha de cancelación de las partidas monetarias o por la expresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos; debiendo utilizarse para las cuentas del activo, el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, y si en la fecha del cierre de operaciones del balance general no hubiera publicación alguna sobre el tipo de cambio, se tomará como referencia la publicación inmediata anterior, criterio que también es recogido por las Resoluciones N° 02876-1-2014 y 07235-3-2018.

Que de autos se tiene que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 10527 a 10529), la Administración señaló que en base a la verificación de la documentación exhibida en relación al cálculo de la diferencia de cambio proporcionada por la recurrente, según se consignó en los Anexos N° 6.3.1 y 6.3.2 adjuntos al Resultado de Requerimiento N° se determinó que la recurrente no aplicó el tipo de cambio correcto, pues aplicó el tipo de cambio venta, debiendo haber aplicado en la fecha del desembolso y al cierre del ejercicio 2009 el tipo de cambio compra promedio ponderado publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros, por corresponder a cuentas del activo de acuerdo al inciso a) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 34 de su Reglamento. En tal sentido, y en cumplimiento de la Resolución de Intendencia N°³¹, comunicó la observación por exceso de pérdida por diferencia de cambio en préstamos otorgados por el importe de S/ 979 066,00, por lo que solicitó a la recurrente que presentara por escrito sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 6 de diciembre de 2017 (folios 10501 a 10510), en el cual indicó que proporcionó diversos medios probatorios requeridos, como cuadros de Excel, con el detalle de la información correspondiente a la composición del saldo inicial y de movimientos (adiciones y deducciones) que afectaron el saldo final de la cuenta por cobrar a Sercotel, también sostuvo que exhibió los pagarés involucrados, los reportes de impresión de los asientos contables, entre otros. Agregó que proporcionó el archivo denominado "Flujo de la diferencia en cambio por préstamo a Sercotel", en el cual detalló los movimientos mensuales de las provisiones por diferencia de cambio en las cuentas por cobrar a Sercotel; y que detalló la trazabilidad contable de los préstamos otorgados en el año 2009, y que identificó los préstamos que originaron la diferencia de cambio, el registro contable de la misma al cierre de dicho ejercicio, su posterior extorno al ejercicio 2010 y el registro de la diferencia de cambio al momento del cobro de los préstamos en el año 2010.

Que asimismo, la recurrente refirió que registró en los Asientos Contables N° 4000086241 (S/ 6 293 793,22) y 4000085651 (S/ 1 295 818, 05), así como en el Asiento N° 2100321913 (S/ 677 772, 66), la diferencia de cambio producto de la reexpresión de los saldos en moneda extranjera por los préstamos efectuados a Sercotel en moneda extranjera (pesos mexicanos) en el ejercicio 2009, pues para fines de la contabilización de los importes otorgados en moneda extranjera en calidad de préstamo correspondía que se utilice el tipo de cambio vigente a la fecha del desembolso, a efectos del registro de los pesos mexicanos en moneda nacional (soles). Agregó que con la finalidad de expresar en moneda nacional los importes determinados en pesos mexicanos correspondientes a la cuenta del activo, en virtud de los

³¹ Mediante esta resolución de intendencia de 13 de octubre de 2007 (folios 10533 a 10549), se declaró la nulidad de la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, al considerarse que la actuación de la Administración durante el procedimiento de fiscalización vulneró el derecho de defensa de la recurrente, al limitar su derecho a exponer los argumentos respecto del tipo de cambio utilizado en la determinación de la pérdida por diferencia de cambio, y se dispuso que se reponga el procedimiento a la etapa de fiscalización. Asimismo, dicha resolución de intendencia declaró la nulidad de la Resolución de Multa N° relacionada a dicho tributo y ejercicio, al sustentarse en la citada resolución de determinación.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

préstamos otorgados a debía aplicar sobre dichos importes, el tipo de cambio promedio compra, no obstante, a la fecha de realización de la transacción, esto es, cuando se realizaron los desembolsos, y a la fecha de cierre del ejercicio 2009, aún no se publicaba el mencionado tipo de cambio, toda vez que en dicho ejercicio, el peso mexicano no formaba parte de la lista de las monedas extranjeras respecto de las cuales la SBS publicara el tipo de cambio, por lo que optó por aplicar un procedimiento alternativo que era práctica usual de las empresas cuando se realizaban operaciones en una moneda extranjera distinta al dólar estadounidense, esto es, un factor de conversión³². Por ello, concluyó que teniendo en cuenta que para el ejercicio 2009, el peso mexicano no formaba parte de la lista de las monedas extranjeras respecto de las cuales se publicase el tipo de cambio de compra y venta por parte de la SBS, y considerando además que la norma no regulaba alguna forma de reexpresión de dicha moneda extranjera a moneda nacional, no existía prohibición legal alguna para que siga la lógica expuesta precedentemente, a efectos de expresar el peso mexicano a sol, por lo que la Administración no podía descalificar su procedimiento, y en ese sentido, se debía levantar la observación por S/ 797 117,00.

Que respecto a la pérdida por diferencia de cambio registrada en el Asiento Nº 2100321913, la recurrente señaló que utilizó un tipo de cambio que no correspondía para efectos de la reexpresión de los pesos mexicanos a moneda nacional, determinándose un exceso de pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/ 181 949,43, pues debió utilizar el tipo de cambio compra y no venta.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 10511 a 10522), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y respecto al exceso de la pérdida por diferencia de cambio por S/ 797 117,00, registrada en los Asientos Contables Nº 4000086241 (S/ 6 293 793,22) y 4000085651 (S/ 1 295 818, 05), señaló lo siguiente:

- La recurrente considera dos procedimientos al momento de calcular y re-expresar en moneda nacional las operaciones realizadas en pesos mexicanos correspondientes a las cuentas del activo, pues: i) a la fecha de desembolso por préstamos otorgados a Sercotel, para su expresión a nuevos soles, ha considerado aplicar el "Factor de conversión en base al tipo de cambio venta" sobre el importe determinado en pesos mexicanos, y ii) a la fecha del cierre del ejercicio 2009, para su expresión a nuevos soles, ha considerado el tipo de cambio contable que publica la SBS.
- Con ello queda evidenciado el doble criterio aplicado por la recurrente al momento de calcular y re-expresar en moneda nacional las operaciones realizadas en pesos mexicanos, procedimiento contrapuesto a lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 de su reglamento, los que establecen que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de operación, y deberá utilizarse el tipo de cambio promedio de compra publicado por la SBS a fin de expresar en moneda nacional los saldos determinados en moneda extranjera de las cuentas de activo, condición que no ha cumplido la recurrente, toda vez que calcula el "factor de conversión" en base al tipo de cambio venta debiendo de aplicar el tipo de cambio compra.
- En cuanto al tipo de cambio contable aplicado al cierre del ejercicio 2009, la SBS lo define como el tipo de cambio contable de aquellas monedas que correspondan a los países con los cuales se realiza operaciones de comercio exterior, por lo cual su aplicación carece de sustento legal, debido a que la norma específica de manera expresa señala que para expresar en moneda nacional las cuentas de activos deberá utilizarse el tipo de cambio promedio de compra publicado por la SBS, en tal sentido, el tipo de cambio contable no se encuentra previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.
- Si bien los artículos mencionados no indican cómo debe realizarse la re-expresión a moneda nacional de una moneda extranjera respecto de la cual la SBS no publica el tipo de cambio, es necesario señalar que la idea central es expresar la relación de proporción existente entre las monedas

³² La recurrente precisó que, a la fecha del desembolso, aplicó sobre los pesos mexicanos, el factor que obtuvo de la división entre el tipo de cambio venta publicado por la SBS (de dólares a soles) y el tipo de cambio del Banco de México (de dólares a pesos mexicanos); y a la fecha del cierre del ejercicio 2009, para su expresión a soles, aplicó el tipo de cambio contable de pesos mexicanos a soles determinado en la página web de la SBS.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

extranjerías involucradas, es decir, dólares a nuevos soles, y pesos mexicanos a dólares, sobre el importe de los préstamos otorgados en pesos mexicanos que se encuentren pendientes de cobro al cierre del ejercicio, según el siguiente esquema: Importe Nuevos Soles = (Importe préstamo en pesos mexicanos / T.C. Banco de México de dólares a pesos) * T.C. compra SBS de dólares a soles.

- No descalifica el procedimiento aplicado por la recurrente, más bien lo comparte, pues considera el mismo procedimiento presentado de una manera distinta, pues considera el "tipo de cambio promedio ponderado compra" publicado en la SBS, según lo establece la norma para reexpresar los saldos de las cuentas por cobrar. En ese sentido, mantiene la observación por S/ 797 117,00.

Que en cuanto al exceso de la pérdida por diferencia de cambio por S/ 181 949,43, registrada en el Asiento Contable Nº 2100321913 (S/ 677 772,66), la Administración señaló que la recurrente reconoció que utilizó un tipo de cambio que no corresponde.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento Nº (folios 10483 a 10485), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las acotaciones efectuadas en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº respecto de las deducciones por concepto de "exceso de la pérdida por diferencia de cambio en préstamos otorgados" por S/ 979 066,00³³, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 10471 a 10482), en el cual señaló que considerando que la Administración no descalificó el procedimiento que siguió, sino que considera el tipo de cambio compra publicado por la SBS, procedería conforme con lo indicado con ella, esto es, aplicando el tipo de cambio compra a la fecha de la transacción y a la fecha de cierre del ejercicio 2009, por lo que siendo así, determinaba una pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/ 7 307 924,56 (y ya no S/ 7 589 611,27), por lo que el importe de la pérdida por diferencia de cambio determinada en exceso ascendería únicamente a S/ 281 686,71 y no a S/ 797 117,00.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 10461 a 10468), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente. Asimismo, respecto del exceso de pérdida por diferencia de cambio de S/ 797 117,00, señaló que si bien la recurrente realizó el recálculo de la pérdida por diferencia de cambio generada al 31 de diciembre de 2009 correspondiente a los préstamos a Sercotel, en la que determinó una nueva pérdida por diferencia de cambio de S/ 7 307 924,56, la misma no era consistente con la información de los saldos iniciales de los préstamos otorgados según información proporcionada en respuesta al Requerimiento Nº además, si bien la recurrente menciona que efectuó el recálculo utilizando el tipo de cambio compra a la fecha de transacción y a la fecha de cierre del ejercicio 2009, de la verificación a la determinación propuesta por aquella, si bien aplica su factor de conversión, solo lo realiza en la determinación inicial del saldo en soles de las cuentas por cobrar, en tanto que para reexpresar el importe al 31 de diciembre de 2009, aplicó únicamente a los importes (en pesos mexicanos) el tipo de cambio contable de la Superintendencia de Banca y Seguros; en ese sentido, quedaba claro que ni en el cálculo de la pérdida por diferencia de cambio de S/ 7 589 611,27 ni en el cálculo de la pérdida por diferencia de cambio por S/ 7 307 924,56 se utilizó el procedimiento debido. Por lo expuesto, mantuvo la observación efectuada por S/ 797 117,00.

Que en cuanto al exceso de pérdida por diferencia de cambio de S/ 181 949,43, la Administración señaló que la recurrente no ha proporcionado mayor sustento, por lo que también mantuvo la observación en dicho extremo.

Que por lo expuesto, la controversia se centra en determinar si el reparo por el exceso de la pérdida por diferencia de cambio determinada, por no considerar el tipo de cambio promedio ponderado compra para reexpresar las cuentas del activo, se encuentra con arreglo a ley.

Que respecto al reparo ascendente a S/ 797 117,00, se advierte que la recurrente en los Asientos Nº 4000086651 y 4000086241 provisionó pérdidas por diferencia de cambio por S/ 6 293 793, 22 y S/ 1 295

³³ S/ 797 117,00 + S/ 181 949,43.

Q.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

818,05, dando un importe total de S/ 7 589 611,00, originadas en los préstamos en pesos mexicanos a la empresa (folios 5111 y 5112); mientras que en relación al reparo de S/ 181 949,00 se tiene que aquella provisionó en el Asiento Nº 2100321913 por el referido concepto la suma de S/ 11 677 773,00 (folio 10456).

Que de acuerdo con los Anexos Nº 01 y 02 al Requerimiento Nº (folios 10525 y 10526), el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 10511 a 10522), así como los Anexos Nº 01, 04 y 5.1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 10456, 10457 y 10461 a 10468), la Administración observó que para la contabilización de las operaciones en moneda extranjera de los activos originadas por los préstamos en pesos mexicanos a la empresa la recurrente no utilizó el tipo de cambio promedio ponderado compra, determinando un exceso de pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/ 979 066,00 (S/ 797 117,00 + S/ 181 950,00), según el siguiente detalle:

Importe total por diferencia de cambio según contribuyente	-7 589 611,00	-11 677 772,00
Importe total por diferencia de cambio según SUNAT	-6 792 494,00	-11 495 822,00
Exceso de pérdida por diferencia de cambio registrada	797 117,00	181 950,00

Que según las normas y la jurisprudencia antes citadas, las operaciones en moneda extranjera se deben de contabilizar al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y las diferencias de cambio son las que resultan por la variación del tipo de cambio a la fecha de cancelación de las partidas monetarias o por la expresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera, correspondiendo a las cuentas del activo utilizar el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda al cierre de operaciones.

Que respecto al reparo relacionado al importe de S/ 797 117,00, en el escrito de respuesta al Requerimiento Nº (folios 10471 a 10474), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la recurrente señaló que considerando lo indicado por la Administración, procedía según lo indicado por esta, esto es, a aplicar el tipo de cambio compra a la fecha de la transacción y a la fecha de cierre del ejercicio 2009, con lo cual la pérdida por diferencia de cambio ascendía a S/ 7 307 924,56, y ya no al importe de S/ 7 589 611,27 originalmente determinado, y en ese sentido, la pérdida por diferencia de cambio determinada en exceso solo era de S/ 281 686,71 (S/ 7 589 611,27 - S/ 7 307 924,56).

Que de lo antes señalado, se advierte que la recurrente reconoce que correspondía aplicar el tipo de cambio promedio ponderado compra, el cual es el tipo de cambio correcto, según lo previsto en el numeral 1 del inciso d) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que tratándose de cuentas del activo, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones. Sin embargo, al revisar el cuadro consignado por la recurrente en el que determinó una pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/ 7 307 924,56 (folios 10472 y 10473), se aprecia que si bien para calcular el saldo inicial utilizó el tipo de cambio compra (para convertir pesos mexicanos a dólares, y dólares a soles), para calcular el saldo final utilizó el tipo de cambio contable publicado por la SBS al cierre del ejercicio 2009. En ese sentido, se tiene que la recurrente no aplicó el tipo de cambio correcto, pues el tipo de cambio contable³⁴ no es el previsto en la referida norma

³⁴ Respecto al tipo de cambio contable, la SBS señala lo siguiente:

"La SBS calcula y publica diariamente (para los días útiles del año) el tipo de cambio contable de aquellas monedas que correspondan a los países con los cuales se realiza operaciones de comercio exterior", y añade que "La relación de monedas corresponde a los países con los que el Perú realiza operaciones de comercio exterior (exportaciones e importaciones) por un valor que representa el 98% del valor total negociado al cierre del ejercicio anterior, de acuerdo a información obtenida de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria".

En: https://www.sbs.gob.pe/app/stats/metodologia/metodologia_07_2018.pdf (visto el 24/11/2020).



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

reglamentaria, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo, correspondiendo mantenerlo.

Que en cuanto al reparo relacionado al importe de S/ 181 950,00, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folio 10501), la recurrente expresamente señaló lo siguiente: *"en relación con el cálculo de la pérdida por diferencia de cambio registrada en el asiento contable N° 2100321913, la Compañía habría utilizado un tipo de cambio que no correspondía para efectos de la expresión de los "pesos mexicanos" a moneda nacional, determinándose un exceso de pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/ 181 949,43. En efecto, en la referida re-expresión la Compañía utilizó el tipo de cambio venta y no compra como debió efectuarse según lo indicado por la norma tributaria".* Y en el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folio 10471), la recurrente solo expuso argumentos relacionados al reparo por el monto de S/ 797 117,00, no habiendo expuesto ningún argumento cuestionando el reparo por S/ 181 950,00.

Que por tanto, teniendo en consideración que según la norma reglamentaria antes citada, correspondía que la recurrente utilice el tipo de cambio promedio ponderado compra, lo cual también es aceptado por ella, corresponde mantener el reparo relacionado al importe de S/ 181 950,00.

✓ **Deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo (S/ 12 914 506,00)**

Que del punto 5 del Anexo N° 05 del valor girado se advierte que la Administración reparó el concepto de deducción como gasto de la amortización del costo de intangibles por el importe de S/ 12 914 506,00, al considerar que los intangibles adquiridos, consistentes en licencias de programas informáticos (software), constituyan mejoras que formaban parte integrante de un activo fijo (red de comunicaciones o plataforma), por lo que su costo debía deducirse vía depreciación, y asimismo, acotó el exceso de la deducción correspondiente al valor del ajuste por inflación negativo a los intangibles amortizados a su costo histórico; y consignó como base legal, entre otros, los artículos 41 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11107 a 11171).

Que el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas por esta ley. Por su parte, el artículo 41 de la citada ley establece que las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; y a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el inciso e) del artículo 44 de la referida ley indica que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que constituyen parte del costo computable o se incrementará a él, entre otros, las mejoras incorporadas con carácter permanente, de ser el caso.

Que por su parte, según el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 - Propiedades, Planta y Equipo, un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si: (i) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (ii) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad. Y de acuerdo con el párrafo 10 de dicha NIC, la entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos, siendo que estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte o mantener el elemento

Q.

uf

X

Y



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

correspondiente.

Que asimismo, de acuerdo con el párrafo 53 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de otros equivalentes al efectivo de la entidad. El potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de operación de la entidad. Puede también tomar la forma de convertibilidad en efectivo u otras partidas equivalentes, o bien de capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costos de producción.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 7723-1-2014, 05884-10-2014, 01217-5-2002 y 09259-5-2001, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar su costo computable, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado; así, si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que en las Resoluciones N° 9259-5-2001 y 1217-5-2002 se ha indicado que los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento, por lo tanto, no tienen repercusión futura y deben considerarse como gasto del periodo. Asimismo, los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente pero sin añadir valor alguno al mismo, por lo que constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que de otro lado, el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1) de este inciso sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que con relación a las normas antes citadas, este Tribunal mediante las Resoluciones Nº 03430-5-2006 y 05223-2-2014, entre otras, ha señalado que a diferencia de los bienes tangibles, respecto de los cuales la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles en principio no se permite su deducción; no obstante, se establecen excepciones para determinados intangibles que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

Que en las Resoluciones Nº 09518-2-2004 y 12309-8-2015, entre otras, se indica que los activos intangibles tienen los siguientes requisitos: a) carecen de sustancia física, b) son identificables, c) se tiene control sobre ellos, y d) contribuyen a generar ingresos futuros.

Que de acuerdo con la NIC 38 (Intangibles), un activo intangible es un activo identificable no monetario, sin sustancia física y que se destina para ser utilizado en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendamiento a terceros o para fines administrativos.

Que según el párrafo 3 de la precitada norma contable, algunos activos intangibles pueden estar contenidos dentro o sobre una sustancia física, como ocurre con los discos compactos (en el caso de un programa para computadoras o software), documentos legales (como es el caso de las licencias o patentes) o películas. Para determinar si un activo, que contiene elementos intangibles y tangibles, deba ser tratado conforme a la NIC 16, Inmuebles, Maquinaria y Equipo, o como un activo intangible conforme a la presente Norma, se requiere el uso del criterio para la evaluación del elemento que sea el más importante. Por ejemplo, un programa para computadoras (software) para una maquinaria controlada mediante computadoras y que no puede operar sin este programa, es una parte integrante del respectivo equipo (hardware) y es tratado como Inmueble, Maquinaria y Equipo. Lo mismo aplica al sistema operativo de un computador. Cuando un programa para computadoras no es parte integrante del equipo de cómputo, es tratado como un activo intangible.

Que de autos se tiene que mediante el punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folios 8567), la Administración indicó que la recurrente consideró, entre otras, como deducción en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta el importe de S/ 39 993 146,00 correspondiente a los "Intangibles adquiridos y pagados en el 2009". Al respecto, solicitó a la recurrente que acreditara la naturaleza, el valor en libros y la vida útil de los intangibles registrados; así como que sustentara por escrito con la expresión contable, con documentación de fecha cierta (tales como comprobantes de pago, órdenes de compra, informes, contratos, valorizaciones, asientos contables, actas de recepción, entre otros) y la base legal correspondiente, el origen y la naturaleza del activo registrado como "intangible", además de los motivos por los cuales consideró la amortización de los bienes en cuestión, así como la vida útil del bien, la cancelación del mismo y su relación de causalidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora. Además, solicitó a la recurrente que acreditara si los mencionados bienes formaban parte de un conjunto de bienes o de un activo principal, para el cual los intangibles fuesen necesarios para su funcionamiento, identificando los mismos en el Registro Auxiliar de Bienes del Activo.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 10 de julio de 2014 (folios 8357 y 8358), en el cual indicó que el registro de los bienes como intangibles respondía a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad NIC 38, pues según dicha norma para calificar a un bien como intangible se deben cumplir con los criterios de identificabilidad, control sobre los recursos y existencia de beneficios económicos futuros. Asimismo, refirió que todos los intangibles solicitados por la Administración se encontraban directamente vinculados con la generación de renta gravada ya que estaban destinados al manejo de sus plataformas informáticas para el desarrollo de su operación.

Q.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Finalmente, señaló que el tratamiento tributario de deducir el costo de los intangibles se encontraba respaldado en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8460 a 8496), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y de la documentación proporcionada³⁵, no obstante, observó por concepto de deducción de intangibles el importe de S/ 13 099 606,00 por lo siguiente: i) si bien la recurrente realizó el ajuste por inflación de los intangibles (partida no monetaria), al realizar la deducción, esta debió realizarse a su valor ajustado y no a su histórico, conforme se muestra en el Anexo N° 8.3 adjunto (folios 8380 a 8384); y ii) se efectuó la deducción de la amortización de diversos intangibles adquiridos, cuando no correspondía, por calificar como componentes de los activos, según lo siguiente:

- Intangible identificado con el Código N° 134700001310: la recurrente celebró con un contrato de suministro y de locación de servicios para el desarrollo del proyecto correspondiente a una plataforma de servicios de prepago para su red de telefonía móvil, por lo que tanto el software como la plataforma IN4 debieron ser reconocidos como un bien del activo fijo, y utilizar la depreciación como el medio de distribución sistemática del importe del mismo a lo largo de su vida útil; en consecuencia, tal como indica la propia recurrente, los softwares materia de observación están destinados al manejo de sus plataformas, corroborando con ello que forman parte integrante del equipo. Además, los softwares adquiridos constituyen aplicativos que permiten ampliar la capacidad de suscriptores, lo que supone una ampliación de la capacidad, elevar el desempeño ordinario del bien y una mejora cualitativa y cuantitativa del bien, por lo que los softwares adquiridos constituyen una mejora que debe formar parte de los bienes del activo principal.
- Intangible identificado con el Código N° 134700001334: este activo corresponde a la ampliación de licencia de 600,000 suscriptores adicionales en la plataforma MSS, y siendo esta una central móvil de conmutaciones de voz como señala la recurrente en su escrito, la ampliación de capacidad también supone una mejora en el bien original.
- Intangibles identificados con los Códigos N° 134700001352, 134700001329 y 134700001330: la recurrente celebró con un contrato de suministro de equipos, licencias de software y prestación de servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones con capacidad y funcionalidades EDGE, por lo que dichos bienes debieron ser reconocidos como un bien del activo fijo y utilizar la depreciación como el medio de distribución sistemática del importe del mismo a lo largo de su vida útil.
- Intangible identificado con el Código N° 134700001358: el producto servidores Intel está conformado por un conjunto de elementos que incluyen el hardware, software, accesorios y otros no susceptibles de ser separados, y que individualmente no brindan ningún beneficio a la recurrente, es por ello que dicho bien debió considerarse, en conjunto, como un bien del activo fijo y utilizar la depreciación como el medio de distribución sistemática del importe del mismo a lo largo de su vida útil.
- Intangible identificado con Código N° 134800000463: califica como gasto del ejercicio anterior no habiéndose cumplido con el requisito de la provisión y pago del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, mediante el punto 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8086 y 8089), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las acotaciones efectuadas en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° por S/ 13 099 606,00, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de octubre de 2016 (folios 7435 a 7471), en el cual indicó lo siguiente:

³⁵ En el Anexo N° 8.1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8388 a 8396), se detalló la documentación presentada por la recurrente, respecto de los activos materia de observación.

Cl.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

- Intangible identificado con el Código N° 134700001310: las Plataformas IN (*Intelligent Networks*) permiten efectuar el cobro, la prestación de los servicios de llamadas de voz, mensajes de texto (sms), datos y contenidos, sobre un determinado número de clientes que cuentan con línea de servicios bajo la modalidad de "Prepago". La arquitectura de una plataforma de pago se basa en el uso de una red inteligente la cual se puede encontrar en redes de gran tamaño en cuanto a cobertura geográfica y cantidad de usuarios, y debido a la arquitectura centralizada del software de aplicación de la plataforma IN, se permite la realización de todas las funciones de cobro y tasación, así como la utilización de las mismas herramientas de tasación para definir planes de tasas y características de agrupamientos para los casos de uso con cobro basado en SS7 (p.ej., voz, SMS-MO, etc.) y aquellos basados en IP (p.ej., IDEAS, MMS, etc.). Sin embargo, el componente principal que caracteriza la referida plataforma es la funcionalidad del software aplicativo, el cual permite que los operadores se diferencien por la prestación de servicios de valor añadido, además de los servicios de telecomunicaciones estándar, tales como los servicios PSTN, ISDN y GSM en los teléfonos móviles; y asimismo, el software que forma parte de la plataforma IN constituye un elemento integrante y un medio indispensable para su funcionamiento con una capacidad determinada en base al dimensionamiento, con lo cual no existe la posibilidad de reducción o ampliación del mismo. En ese sentido, al ser el software de la plataforma IN4 el elemento primordial y prevalente del mismo, la calificación del bien debe seguir el tratamiento establecido para los bienes intangibles, en tanto constituye su centro operativo sin el cual la plataforma se encontraría incapacitada para funcionar, por lo que dicha plataforma funciona de manera independiente a las otras plataformas IN, con lo cual resulta incorrecto que se trate de una mejora y/o ampliación como incorrectamente entiende la Administración.
- Intangible identificado con el Código N° 134700001334: la estación de conmutación móvil, abreviado como MSC, es un elemento de red central 2G que controla los elementos del subsistema de conmutación de red, el cual es el componente que realiza las funciones de portar y administrar las comunicaciones entre teléfonos móviles y la Red Conmutada de Telefonía Pública (PSTN) para una red GSM (Sistema Global para las Comunicaciones Móviles). De manera coloquial, la función de la red de conmutación móvil y/o MSC es interconectar usuarios de la red fija con la red móvil, o usuarios de la red móvil entre sí, es decir, su propósito es permitir la comunicación entre teléfonos fijos y celulares, al mismo tiempo mantiene las bases de datos para tratar las peticiones de llamada de los clientes; y la función de la MSC requiere el manejo de bases de datos en las cuales se almacena las líneas de usuarios (técnicamente denominados como subscriptores). En ese sentido, resulta necesario e indispensable que la red de conmutación móvil y/o MSC maneje la información de los usuarios a fin de permitir la conexión, siendo que dicha información se incorpora en las licencias de software, la cuales albergan las líneas de telefonía móvil en base a una capacidad limitada. Así, cada licencia cuenta con una capacidad limitada de información (líneas de usuarios) respecto de la cual no es posible incrementar su disponibilidad. En el presente caso, por ejemplo, la licencia de software MSC presenta una capacidad limitada para albergar 600,000 líneas de telefonía, tal y como se indica en la descripción de la Orden de Compra N° [redacted] por lo que la Administración ha realizado una incorrecta lectura de los documentos que sustentan la adquisición de los intangibles. Finalmente, según las especificaciones técnicas del producto, se puede entender que cuando se adquieren licencias de capacidad y/o almacenamiento no se mejora la capacidad de un bien previamente instalado sino que se habilita una nueva capacidad de almacenamiento de información que funciona de forma independiente de las otras licencias, en tal sentido, no se trata de la adquisición de un intangible que califica como una mejora del bien original, esto es, de la red de comunicación móvil y/o MSC, pues dicha red funciona independientemente de las licencias adquiridas.
- Intangible identificado con el Código N° 134700001352: el bloque BSC3i está diseñado con un software modular y estructura de hardware, lo que permite una arquitectura de procesamiento distribuido. En ese sentido, el bloque BSC3i requiere de un software propio el cual no es susceptible de ampliarse o mejorar como indebidamente indica la Administración, pues este tiene una funcionalidad propia que requiere una licencia de software única y propia para su operatividad, tal y como se indicó en la Orden de Compra N° [redacted]

Q. 31 Y



Tribunal Fiscal

N° 07749-9-2020

- Intangibles identificados con los Códigos N° 134700001329 y 134700001330: el HLR es un centralizador de base de datos que tiene una base limitada de usuarios de telefonía, la cual se almacena en el software que forma parte del mismo y así se permite realizar el servicio de telefonía a favor de sus usuarios; y que teniendo en cuenta las características y funcionamiento del HLR adquirió dos licencias de software específicas para dos HLR ubicados en dos espacios geográficos (Arequipa y Trujillo), con la única finalidad de almacenar información sobre una cantidad específica de usuarios (500 mil en cada HLR), de acuerdo a lo indicado en la Orden de Compra N° en donde se detalla la adquisición de las licencias de software antes indicadas. En ese sentido, se puede apreciar que las aludidas licencias de software califican como intangibles cuya capacidad y uso es limitado, pues en las mismas solo se permite almacenar información respecto de una cantidad específica de líneas móviles ubicadas en dichas locaciones del país.
- Intangible identificado con el Código N° 134700001358: cada servidor virtual adquirido se compone, entre otros elementos, de una licencia de software VMware, tal y como se detalla en la Orden de Compra N° en tal sentido, lo indicado por la Administración resulta incorrecto pues no se trata de Servidores Intel conformado por un conjunto de elementos como indica, sino de servidores virtuales y específicos en donde cada uno funciona de manera independiente con un software VMware singular. En consecuencia, el tratamiento aplicado se encuentra arreglado a lo dispuesto en el literal g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 del reglamento, por lo que el precio pagado por los programas de instrucciones para computadoras (software) es susceptible de deducirse en un solo ejercicio.
- Intangible identificado con el Código N° 134800000463: acepta el cuestionamiento de la Administración, y que procede a rectificar la declaración jurada anual³⁶.

Que en el punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 7907 a 7954), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que de la evaluación de los descargos y documentación presentados por aquella, mantiene la observación por el importe de S/ 12 914 506,00³⁷, según lo siguiente:

- Intangible con el Código N° 134700001310: la Plataforma IN contiene elementos de hardware y software, lo cual ha sido aceptado por la recurrente. Al ser el software una parte integrante de la referida plataforma y un medio indispensable para su funcionamiento, forma parte de la misma.
- Intangible con el Código N° 134700001334: de la orden de compra presentada se tiene que las licencias, que según el contribuyente fueron instaladas en sus centrales de conmutación, no son bienes que existan y puedan funcionar por sí mismos, sino que necesitan de equipamiento y servicios de instalación a fin de poder operar. Por lo tanto, al haberse instalado las licencias en la central de conmutación, ellas forman parte de la misma, siendo que además, no se encuentra acreditado que la naturaleza del bien corresponda a la de un intangible que deba operar por sí solo.
- Intangible con el Código N° 134700001352: la adquisición se realiza en virtud del contrato celebrado con en el cual se expresa claramente que los bienes adquiridos forman parte de los Nuevos Sitios BTS a nivel nacional, así como las expansiones de gabinete BTS preexistentes a nivel nacional, por lo que los bienes forman parte de las referidas estaciones y no operan como un software independiente desligado de los equipos que lo contienen.

³⁶ El 14 de octubre de 2016 la recurrente presentó la declaración rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (PDT 664 N°), en la que aceptó dicha observación, tal como se deja constancia en el punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 7908).

³⁷ En el Anexo N° 7.1 al Resultado del Requerimiento N° se detalló la observación por el ajuste por inflación ascendente a S/ 1 686 005,19 (folios 7692 a 7694), siendo este importe el mismo que la Administración señaló en el Anexo N° 8.3 al Resultado del Requerimiento N° (folio 8380); y en el Anexo N° 7.2 al Resultado del Requerimiento N° se detalló la observación a la deducción por la amortización de intangibles por S/ 11 228 501,10 (folio 7691).

Cl.



Tribunal Fiscal

N° 07749-9-2020

- Intangibles con los Códigos N° 134700001329 y 134700001330: la recurrente celebró con un contrato para el suministro de equipos, licencias de software y prestación de servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidad EDGE, en tal sentido, este debió ser reconocido como un bien del activo fijo y utilizar la depreciación como el medio de distribución sistemática del importe del mismo a lo largo de su vida útil.
- Intangible con el Código N° 134700001358: Si bien el contribuyente señala que adquirió servidores virtuales, no lo acredita. Además, no es posible darle a la adquisición realizada una naturaleza distinta a la establecida en la propuesta económica del proveedor, como pretende la recurrente, pues es claro que las definiciones que en ella se establecen son perfectamente válidas.

Que del punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8460 a 8496), punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 7907 a 7954), del punto 5 del Anexo N° 05 de la Resolución de Determinación N° (folios 11107 a 11171), así como de la resolución apelada (folios 11443 a 11447/vuelta), se aprecia que la Administración reparó la suma de S/ 12 914 506,00, por concepto de deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componente del activo, y por el exceso de la deducción correspondiente al valor del ajuste por inflación negativo a los intangibles amortizados a su costo histórico, según lo siguiente:

Activo	Denominación	Valor	Ajuste por REI	Valor Ajustado	Reparo S/
134700001310	Software proyecto corporativo IN4/0043700	4 490 607,03	(241 802,30)	4 248 804,73	4 248 804,73
134700001352	Software de aplicación del BCSU 200 TRX/00034700	535 738,93	(22 766,04)	512 972,89	512 972,89
134700001334	Licencias SW600K subs MSS Arequipa/00034700	3 271 488,00	(166 181,88)	3 105 306,12	3 105 306,12
134700001329	HRL 500k Suscribers de capacidad SW-Trujillo/00034700	1 301 920,00	(64 436,60)	1 237 483,40	1 237 483,40
134700001330	HRL 500k Suscribers de capacidad SW-Arequipa/00034700	1 297 388,00	(64 698,07)	1 232 689,93	1 232 689,93
134700001358	Licencias VMWare/00034700	924 535,17	(33 291,14)	891 244,03	891 244,03
Subtotal					11 228 501,10
REI de intangible considerado como deducción a su valor histórico (Anexo 8.3 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo 7.1 al Resultado del Requerimiento N°)					1 686 005,00 ³⁸
Reparo Total					12 914 506,10

Que en el extremo del reparo relacionado al ajuste por inflación (REI) por S/ 1 686 005,00, cabe señalar que de conformidad con el Decreto Legislativo N° 797 y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-96-EF, las partidas no monetarias deben ser ajustadas por inflación, y en ese sentido, a fin de efectuar la deducción por concepto de amortización de intangibles, debió realizarse a su valor ajustado, y no a valor histórico, como efectuó la recurrente. Al respecto, cabe señalar que durante el procedimiento de fiscalización, a través del escrito de 6 de junio de 2014 (folio 8360), la recurrente reconoció que en virtud del convenio de estabilidad suscrito el 4 de mayo de 2000, se encontraba obligada a aplicar la metodología de ajuste integral por inflación de conformidad con lo previsto en el Decreto Legislativo N° 797 y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-96-EF; y en tal

³⁸ Cabe precisar que este importe corresponde al ajuste por inflación, no solo de los intangibles con los Códigos N° 134700001310, 134700001352, 134700001334, 134700001329, 134700001330 y 134700001358, sino también de los demás intangibles registrados por la recurrente, siendo que la deducción de la amortización de estos otros intangibles no ha sido cuestionado por la Administración en el reparo bajo análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

sentido, para efectos de la deducción, correspondía considerar el valor ajustado y no su costo histórico, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo³⁹.

Que de otro lado, en cuanto del reparo por la deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componente del activo, se tiene que la Administración reparó la amortización deducida como gasto respecto de los intangibles con Códigos N° 134700001310, 134700001352, 134700001334, 134700001329, 134700001330 y 134700001358, al considerar que el activo intangible (software) no podía funcionar sin el hardware, pues ambos constituyen un solo producto, por lo que los activos adquiridos formaban parte integrante del activo fijo (equipo), y siendo que dichos activos amplían la capacidad del activo fijo, calificaban como mejoras.

Que en cambio, la recurrente considera que los referidos activos tienen la naturaleza de intangibles (software), por lo que el precio pagado por estos era susceptible de deducirse en un solo ejercicio, de conformidad con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que en ese sentido, en este extremo, la controversia se centra en determinar si por los intangibles con los Códigos N° 134700001310, 134700001352, 134700001334, 134700001329, 134700001330 y 134700001358, correspondía aplicar el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su reglamento, para lo cual debe determinarse si ellos podían funcionar sin el hardware, o si por el contrario, los referidos intangibles formaban parte integrante de un activo fijo (equipo).

• Código N° 134700001310 (Software proyecto corporativo IN4/0043700)

Que respecto a este bien, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- La Orden de Compra N° de 5 de agosto de 2008 (folios 1368 a 1371), emitida por la recurrente a su proveedor (domiciliado en Alemania), por la adquisición de una "Plataforma IN4 Hardware" por US\$ 1 400 000,00, y una "Plataforma IN4 Software" por US\$ 1 960 000,00, y en ambos casos se alude a "IN4 Hardware Capacity Extension 2'000,000 subscribers @ \$ 3.09/subs (HW+SW+Serv)", y se precisa que el precio por "2'000,000" de suscriptores (subscribers) adicionales es de US\$ 6 180 000,00. En dicha orden de compra se señala que los términos y condiciones son los suscritos en el contrato de 20 de abril de 2006, firmado entre la recurrente y ⁴⁰.
- La Factura (Invoice) (folios 1376 a 1382), emitida el 6 de agosto de 2008 por el citado proveedor a la recurrente, relacionado al software por US\$ 1 960 000,00, según la Orden de Compra N°.
- El Contrato de Suministro y de Locación de Servicios (folios 1386 a 1404), celebrado el 20 de abril de 2006 entre la recurrente (), Siemens Aktiengesellschaft⁴¹ () y (), en el cual se señala que la recurrente ha seleccionado a estas últimas para la adquisición e instalación de una plataforma de servicios de prepago en su red de telefonía móvil en el Perú.

En la cláusula primera de dicho contrato se establecen, entre otras, las siguientes definiciones: i) "Plataforma": se refiere al conjunto de Equipos que integra la plataforma de servicios prepagados que suministrará a para su red de telefonía móvil en Perú, ii) Equipo(s): se refiere

³⁹ Cabe señalar que si bien la recurrente en su recurso de reclamación y apelación impugna el reparo total de S/ 12 914 506,10, no expone argumento alguno a fin de desvirtuar lo alegado por la Administración sobre el extremo relacionado al ajuste por inflación.

⁴⁰ Se precisa además que transfirió sus activos del negocio de redes a (ahora,).

⁴¹ Domiciliada en Alemania.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

al conjunto de Hardware y Software que forma la Plataforma, iii) Hardware: se refiere a los dispositivos, aparatos y/o equipamientos, así como a los materiales, insumos, elementos y demás accesorios y componentes materiales que forman parte de la Plataforma, iv) Software: se refiere al correspondiente centro de gestión, soporte y demás programas de cómputo que forman parte de la Plataforma, v) Proyecto: constituye el suministro, instalación y puesta en funcionamiento de la Plataforma de servicios de prepago de y vi) Operación Comercial: se entenderá como el acto a partir del cual Proyecto o parte de él, es empleado comercialmente es decir, destinándolo para el empleo en su red para fines diversos a la realización de Pruebas de Aceptación.

Adicionalmente, en el citado contrato se establece lo siguiente:

2.1. OBJETO

2.1.1. Por el presente Contrato, contrata la adquisición de, así como Servicios con relación a una Plataforma de servicios de prepago para su red de telefonía móvil en el Perú, para lo cual ha seleccionado a y a a fin de que ejecuten cada uno de ellos las siguientes pretensiones a su cargo:

2.2.2. se obliga a suministrar a el Hardware y Software necesarios de acuerdo a lo señalado en el Anexo 1 – Descripción Técnica del Proyecto, Anexo 4 – Procedimiento de Aceptación y Parámetros Técnicos, Anexo 7 – Dimensionamiento y demás anexos del presente Contrato, incluyendo la instalación y customización sin costo adicional para de un Upgrade con las funcionalidades del Software de la Plataforma establecidas en el Anexo 1.1 – Statement of Compliance, as amended December 12, 2005.

2.2.3. se obliga para con a realizar y/o prestar todos los servicios, incluyendo los referidos a: (i) homologación e instalación del Equipo, (ii) comisioning del Equipo, (iii) integración, interoperabilidad e interconexión con la red de (iv) realización de Prueba de Aceptación, (v) migración de usuarios a la Plataforma, (vi) puesta en funcionamiento de la Plataforma, (vii) administración del Proyecto, (viii) realización de soporte y mantenimiento de Equipos, (ix) realización del soporte inicial de la operación de la Plataforma (Initial network operation), (x) entrenamiento (Training y on the site training) y (xi) cualquier otro señalado en el presente Contrato que sea necesario para la realización del Proyecto descrito en el Anexo 1 – Descripción Técnica del Proyecto.

2.2. FASES

El proyecto está dividido en tres (3) Fases según lo siguiente:

- Fase 1, denominado "Migración y Puesta en Funcionamiento".
- Fase 2, denominado "Funcionalidades Adicionales".
- Fase 3, denominado "Implementación de la interface Diameter"

(...)

2.6. Las ampliaciones futuras y adicionales a la capacidad de la Plataforma, así como cambios del uso de la Plataforma resultando de un aumento en el modelo de tráfico de se realizará de acuerdo con lo estipulado en la Cláusula 13 – Ampliaciones del presente Contrato.

(...)

4.1. expedirá a una Orden de Compra para los suministros de Hardware y Software provenientes del exterior en condiciones FCA Alemania (...) y, separadamente, una Orden de Compra a para los Servicios y suministros locales provenientes de Perú.

(...)

35



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

10.2. ACEPTACIÓN PROVISIONAL

a) Principios Básicos.- En el caso de la Aceptación Provisional, las Partes han convenido en que la premisa principal es lograr que . . . cuenta con la Fase respectiva o, de ser el caso, la Ampliación, de modo que pueda ser lanzada para la Operación Comercial (...).

b) Certificación de Aceptación Provisional: Una vez superadas exitosamente las Pruebas de Aceptación Provisional de una Fase o, de ser el caso, de una Ampliación, . . . extenderá, en un término de catorce (14) días calendarios, el "Certificado de Aceptación Provisional" (...).

12.5 Las partes reconocen expresamente que el esquema planteado para el pago del Software (...) constituye únicamente un mecanismo para la determinación de la fecha en que deben efectuarse los pagos del valor total fijado para el Software en esta cláusula y no deberá ser considerado como un mecanismo de otorgamiento paulatino de licencia puesto que, como se ha indicado, el Software materia de este contrato constituye un integrante de la Plataforma y un medio indispensable para su funcionamiento; no existiendo, por haber sido su capacidad determinada en base al Dimensionamiento, posibilidad de reducción o ampliación alguna fuera de éste.

(...)

13.1. En el caso de que . . . quiera ampliar la capacidad y/o el uso de la Plataforma, por un aumento del número previsto por . . . de los suscriptores y/o por un aumento del modelo de tráfico, emitirá Órdenes de Compra respectivas a . . . y . . . por los Equipos y Servicios correspondientes (...).

22.3. Sin perjuicio de lo anterior, las Partes declaran conocer y aceptar que la licencia sobre el Software que se otorga en virtud del presente Contrato no constituye un derecho de licencia independiente la adquisición de la Plataforma, toda vez que dicho Software es el centro de gestión y soporte que permite su funcionamiento. Por ello, al ser el Software el programa que hace funcionar la Plataforma, tanto él como el Hardware constituyen un solo producto, por lo que la licencia para el uso de dicho Software, que aquí se otorga, no puede entenderse como un derecho independiente o adicional a la adquisición del producto materia del presente Contrato". (el subrayado es nuestro)

- El documento denominado "Provisional acceptance certificate: Implementación de Hardware, software y Servicios de Plataforma IN4" de 26 de diciembre de 2008 (folio 1375), suscrito tanto por la recurrente como por . . . en el cual se establece lo siguiente: "Por medio de la presente se certifica la culminación de la instalación de la plataforma IN4, la misma que ha pasado a servicio comercial el día 11 de diciembre de 2008. (...) Sirve la presente como Certificado Provisional de Aceptación de entrega del Hardware, Software y Servicios de acuerdo a lo especificado en las órdenes de compra mencionadas"⁴².

Que de la documentación antes referida se tiene que la recurrente adquirió un software y hardware, detallados en la Orden de Compra Nº . . . relacionados la Plataforma IN4, específicamente a la ampliación de su capacidad de suscriptores en 2'000,000, siendo que el reparo bajo análisis está relacionado al software, al que se alude en la Factura (Invoice) . . . Cabe indicar que, según el Anexo 7 – Dimensionamiento del Contrato de Suministro y de Locación de Servicios de 20 de abril de 2006, se precisa que en el documento que obra a folios 11354 y 11355/vuelta, la cantidad de suscriptores que contendría la citada plataforma a fines del año 2006 sería de 5'000,000.

Que del referido contrato, al que se remite la aludida orden de compra, se tiene que el objeto del mismo consistió en la adquisición por parte de la recurrente de una plataforma de servicios de prepago para su red de . . . en el Perú, la que consistía en un conjunto de equipos (hardware y software) necesarios para su operatividad. En relación al software, en el citado contrato (numerales 12.5 y 22.3) se señala expresamente que aquel constituye parte integrante de la plataforma y un medio indispensable

⁴² Entre dichas órdenes de compra se menciona a la N°

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

para su funcionamiento, y que tanto él como el hardware constituyen un solo producto, siendo el software el programa que hace funcionar la plataforma.

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente suscribió un contrato para la adquisición de una plataforma de servicios prepago, y de ser el caso, también para la ampliación de su capacidad, siendo que ello implicó componentes de hardware y software, es decir, comprendía elementos materiales, esto es, equipos (hardware) que no podían funcionar sin los programas informáticos respectivos (software), por lo que de conformidad con las normas y criterios citados anteriormente, el software es parte integrante del hardware, y en ese sentido, correspondía darle el tratamiento de un activo fijo depreciable. Por consiguiente, considerando que el software bajo análisis, conjuntamente con el hardware adquirido, ampliaba la capacidad de la citada plataforma, calificaban como una mejora de esta, por lo no procedía que la recurrente otorgue el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° sobre que la Plataforma IN4 constituye un bien cuyo principal componente es un software que habilita su funcionamiento, por lo que se debe dar el tratamiento establecido para los bienes intangibles, y que el software no mejora el funcionamiento de la plataforma, cabe indicar que ello no se desprende de la Orden de Compra N° ni del Contrato de Suministro y de Locación de Servicios, siendo que por el contrario, en este último se señala expresamente que tanto el software como el hardware forman un solo producto (plataforma), y sin el software la plataforma no puede funcionar, y asimismo, de dichos documentos se aprecia que el software y hardware adquiridos, ampliaron la capacidad de la plataforma pues permitieron la extensión a más suscriptores a quienes se les efectúa el cobro de los servicios pre pago.

- Códigos N° 134700001352, 134700001334, 134700001329 y 134700001330 (Software de aplicación del BCSU 200 TRX/00034700, Licencias SW600K subs MSS Arequipa/00034700, HRL 500k Suscribers de capacidad SW-Trujillo/00034700 y HRL 500k Suscribers de capacidad SW-Arequipa/00034700)

Que a efectos de acreditar la calidad de intangibles de dichos bienes la recurrente presentó la siguiente documentación: i) Por el intangible identificado con el Código N° 134700001352: Orden de Compra N° Factura N° y Carta de 11 de julio del 2014; ii) Por el intangible con el Código N° 134700001334: Orden de Compra N° Factura N° y Carta de 11 de julio del 2014; y iii) Por los intangibles con los Códigos 134700001329 y 134700001330: Orden de Compra N° y las Facturas N° y Asimismo, en cuanto a dichos bienes, presentó el contrato denominado "Contrato para el suministro de equipos, licencia de software y prestación de servicios para ampliar de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE".

Que a folios 1625 y 1626 obra la Orden de Compra N° de 17 de diciembre de 2008, emitida por la recurrente a su proveedor por la adquisición de un "Software de aplicación para BCSU 200 TRX"; y asimismo, obra la Factura N° de 10 de marzo de 2009 (folio 1627), emitida por dicho proveedor a la recurrente, por el mencionado software, según la citada orden de compra. Cabe precisar que la recurrente señaló que el intangible identificado con el Código N° 134700001352 está relacionado al "Contrato para el suministro de equipos, licencia de software y prestación de servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE" (folio 7450).

Que de otro lado, a folios 1728 a 1731 obra la Orden de Compra N° de 26 de setiembre de 2008, emitida por la recurrente a dicho proveedor, por la adquisición, entre otros, de "Licencias SW 600K para MSC - Arequipa", precisándose que se refiere a licencias SW para "600K" suscriptores para el MSC de Arequipa; y asimismo, en esta orden de compra se señala que la misma debe interpretarse según los términos y condiciones del "Contrato para el suministro de equipos, licencia de software y prestación de

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE". Adicionalmente, obra la Factura N° de 24 de octubre de 2008 (folio 1732), emitida por el mencionado proveedor a la recurrente, por la adquisición de las citadas licencias, según la referida orden de compra.

Que asimismo, obra la carta de 11 de julio del 2014, emitida por el mencionado proveedor a la recurrente (folio 1597), por la que consigna información técnica relacionada, entre otros, a las Órdenes de Compra N° y Así, respecto de la Orden de Compra N° señala que trató sobre la adquisición de "Software de aplicación del BCSU 200 TRX", que son "*Licencias requeridas para BSC 3i a fin de incrementar la capacidad de manejo de voz y datos en la red GSM*"; y en cuanto a la Orden de Compra N° indica que trató sobre la adquisición de "Licencias SW 600K subs MSS – Arequipa", que implican una "*Expansión de licencias de 600,000 suscriptores adicionales en la plataforma MSS. Esta plataforma es una central móvil de conmutación de voz GSM&UMTS*".

Que por otro lado, a folios 1701 a 1703 obra la Orden de Compra N° de 23 de setiembre de 2008, emitida por la recurrente al proveedor antes aludido, por la adquisición, entre otros, de "Licencias SW para 500K HLR-AQP" y "Licencias SW 500K HLR – Trujillo", precisándose que son Licencias Software para "500K" suscriptores para el HLR de Arequipa, y para "500K" suscriptores para el HLR de Trujillo; y asimismo en la referida orden de compra se señala que la misma debe interpretarse según términos y condiciones del "Contrato para el suministro de equipos, licencia de software y prestación de servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE". Adicionalmente, obran las Facturas N° y de 14 y 27 de enero de 2009 (folios 1681 y 1705), emitidas por el citado proveedor a la recurrente, por dichas licencias, según la Orden de Compra N°

Que al respecto, el 30 de noviembre de 2005 la recurrente () y suscribieron el "Contrato para el suministro de equipos, licencia de software y prestación de servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE" (folios 1555 a 1594), por el cual la recurrente contrata a para que ejecute la Ampliación de su Red⁴³, mediante el suministro de Elementos del Sistema⁴⁴, Expansiones⁴⁵ y ejecución de los servicios, a ser suministrados, licenciados o prestados por En la cláusula segunda de dicho contrato se establece que: "La Ampliación deberá estar debidamente integrada e interoperando con la Red conforme a las Especificaciones y demás términos y condiciones previstos en (...) este Contrato. Queda entendido que los Elementos del Sistema correspondientes al presente Contrato, cuentan con capacidades y funcionalidades EDGE y que el Equipo y Software del MSC y Media Gateway que forman parte de la Ampliación en lo que se refiere al NSS están listos para cumplir con los estándares UMTS, pudiendo requerir únicamente Software para algunas de las funcionalidades específicas para dichos estándares, las cuales deberán ser previstas por si así lo solicitara y de conformidad con lo que dicha oportunidad las Partes acuerden al respecto". (subrayado nuestro)

Que en la cláusula tercera de dicho contrato se señala que el desarrollo inicial de la Ampliación de la Red está dividido en 2 fases, que incluyen, entre otros, lo siguiente: 12 nuevos BSC (Base Station Controller) a nivel nacional, 1 nuevo MSS (Mobile Switching Center Server) con capacidad de 1'000,000 suscriptores, 3 expansiones BSC preexistentes a nivel nacional, 2 expansiones de HLR (Home Location Register) preexistentes, 1 expansión de MSS preexistente de 240,000 a 1'000,000 de suscriptores, y 1 HLR (Home Location Register).

Que de la documentación antes referida se tiene la recurrente adquirió los bienes detallados en las Órdenes de Compra N° y y en las Facturas N°

⁴³ Por "Red" se entiende a la red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE, ubicada en el territorio del Perú.

⁴⁴ Por "Elementos del Sistema" se entiende a cualquier equipo y/o software suministrado o licenciado por

⁴⁵ Por "Expansiones" se entiende a cualquier Elemento del Sistema que implique un incremento en la funcionalidad o capacidad de los equipos de la red.

Cl. up x 1



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

y siendo que dichas adquisiciones fueron efectuadas en el marco del "Contrato para el suministro de equipos, licencia de software y prestación de servicios para la ampliación de una red de telecomunicaciones GSM/GPRS con capacidad y funcionalidades EDGE".

Que ahora bien, de lo actuado en el presente procedimiento se tiene lo siguiente:

- Intangible identificado con el Código N° 134700001352: En el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folios 7446 a 7450), la recurrente señaló que la Estación de Control Base (BSC⁴⁶ o BSC3i) está relacionada al sistema global de telecomunicaciones móviles y/o GSM/EDGE, y se sustenta en un software modular y una arquitectura de hardware, y está diseñada con una estructura modular que permite un procesamiento distribuido de su arquitectura, y precisa que cada unidad funcional del bloque BSC3i tiene su propia arquitectura de hardware y software por separado, y están equipados con un ordenador Pentium.

Como se indicó, mediante la Orden de Compra N° y la Factura la recurrente adquirió un "Software de aplicación para BCSU 200 TRX", que son licencias requeridas para el "BSC3i" a fin de incrementar la capacidad de manejo de voz y datos en la red GSM, conforme lo señalado por el mismo proveedor ().

- Intangible identificado con el Código N° 134700001334: En el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folios 7456 a 7462), la recurrente señaló que la Estación de Conmutación Móvil (MSC)⁴⁷ es un elemento de red central 2G, que controla los elementos del subsistema de conmutación de red, el cual es el componente que realiza las funciones de portar y administrar las comunicaciones entre teléfonos móviles y la Red Conmutada de Telefonía Pública (PSTN) para una red GSM (Sistema global para las Comunicaciones Móviles), y precisó que la función de la red de conmutación móvil es interconectar usuarios de la red fija con la red móvil, o usuarios de la red móvil entre sí.

En dicho escrito, la recurrente agregó que la MSC requiere el manejo de bases de datos en las cuales se almacena las líneas de los usuarios (suscriptores), por lo que resulta necesario que la MSC maneje la información de los usuarios a fin de permitir la conexión, información que se incorpora en las licencias de software, las cuales albergan las líneas de telefonía móvil en base a una capacidad limitada, y precisa que si la capacidad licenciada es menor que el hardware, la licencia limita el uso de la funcionalidad, y si la capacidad proveída por la licencia excede la capacidad del hardware, la capacidad máxima permitida es la misma que la capacidad proveída por el hardware, y que "exceder la capacidad límite del hardware o la capacidad límite del software tendrá los mismos efectos, esto es, la información existente permanecerá intacta pero no será posible añadir nueva información al sistema".

Como se señaló, a través de la Orden de Compra N° y la Factura N° la recurrente adquirió "Licencias SW 600K para MSC – Arequipa", que son licencias para la expansión de 600,000 suscriptores adicionales en la plataforma MSC, tal como lo sostiene el proveedor ().

- Intangibles identificados con los Códigos N° 134700001329 y 134700001330: En el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folios 7441 a 7445), indicó que el HLR es una base de datos estática de usuarios de la red móvil, que contiene el perfil del usuario y los servicios que dicho usuario mantiene activos; y que dicho HLR tiene un hardware asociado a un software base, y precisa que cada HLR tiene una base limitada de usuarios, la cual se almacena en el software que forma parte del mismo, y que en el caso de autos, adquirió dos licencias de software para dos HLR, ubicados en Arequipa y Trujillo, con la finalidad de almacenar información sobre 500,000 usuarios en cada HLR.

⁴⁶ Siglas de Base Station Controller.

⁴⁷ En inglés: MSC (Mobile Switching Center Server).

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Como se mencionó, a través de la Orden de Compra N° y las Facturas N° y la recurrente adquirió "Licencias SW para 500K HLR-AQP" y "Licencias SW 500K HLR – Trujillo", que son licencias para 500,000 suscriptores tanto para el "HLR de Arequipa" como para el "HLR de Trujillo".

Que en tal sentido, de lo expuesto se advierte que las licencias adquiridas en el caso de autos requerían de un hardware para poder ser usadas, el cual no podría funcionar sin el programa informático (software) correspondiente, es decir, comprendía elementos materiales, esto es, equipos (hardware) que no podían funcionar sin el programa informático respectivo (software). Además, según la documentación antes indicada y de lo señalado por la misma recurrente, las licencias pasaron a integrarse a la red, estación o plataforma de comunicaciones preexistente, las mismas que se componen de elementos materiales como inmateriales, siendo que dichas licencias ampliaron su capacidad.

Que en efecto, la recurrente celebró con un contrato que tuvo por finalidad la ampliación de su red de telefonía móvil, lo que comprendía, entre otros, el suministro de licencias de software que implicaron mejoras en toda la red de comunicaciones de la recurrente, pues se incrementó la capacidad de manejo de voz y datos en la red GSM, se amplió la capacidad de suscriptores en la plataforma MSC, y se incrementó la capacidad de la base de datos HRL de suscriptores en Trujillo y Arequipa, siendo que además, ello guarda concordancia con lo señalado en el propio contrato, pues como parte de la Ampliación de la Red, debía expandirse (ampliarse), entre otros, la Estación de Control Base (BSC), Estación de Conmutación Móvil (MSC / MSS) y HLR.

Que en ese sentido, correspondía que a las licencias adquiridas se les de el tratamiento de un activo fijo depreciable, y dado que dichas licencias ampliaron la capacidad, calificaban como mejoras, por lo que no procedía que la recurrente aplique el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° sobre que el bloque BSC3i requiere de un software propio, que no es susceptible de ampliarse, cabe indicar que ello carece de sustento, pues como se indicó, el "Software de aplicación para BCSU 200 TRX" son licencias para el BSC3i a fin de incrementar la capacidad de manejo de voz y datos en la red GSM. Asimismo, lo alegado por la recurrente sobre que la Estación de Conmutación Móvil (MSC) funciona de manera autónoma al número de las licencias adquiridas, cabe indicar que ello no se advierte de autos, siendo que por el contrario, de lo señalado por la recurrente en el citado escrito, la MSC requiere de la información de los suscriptores a fin de permitir la conexión, siendo que dichas licencias amplían la capacidad y así albergar más suscriptores.

• **Intangible identificado con el Código N° 134700001358 (Licencias VMWare/00034700)**

Que respecto a este bien, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Propuesta Técnico - Económica denominada "Proyecto: Consolidación de Servidores Intel" (folios 1296 a 1312), elaborada por Hewlett-Packard del Perú el 4 de diciembre de 2008, y en el punto 2 ("configuración propuesta") se señala que comprende tanto servidores físicos como servidores virtuales, estando estos últimos licenciados con "VMware ESX Enterprise 3.5". De otro lado, en el punto 4.1 (tabla de precios) se aprecia que se incluyen los precios de los siguientes productos: servidores Blade y DL, Licencias VMWare, switches SAN (24 y 8 ports), arreglos EVA4400, e implementación de la solución y servicios VMWare; y se precisa que todos los equipos y licencias cuentan con soporte para hardware y software por 4 años.

Asimismo, en el Anexo A de dicha propuesta se establecen, entre otras, las siguientes definiciones a: i) "Software": uno o más programas susceptibles de ser operados mediante un controlador, procesador u otro producto de hardware (dispositivo) y la documentación relacionada, ii) la "Licencia de Software" como la licencia de uso de software otorgada por Hewlett-Packard del Perú, y iii) Soporte: mantenimiento y reparación de hardware, y la actualización y mantenimiento de software.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

- La Orden de Compra N° de 26 de diciembre de 2008 (folios 1317 y 1318), emitida por la recurrente a su proveedor por la adquisición de los productos antes indicados, entre ellos, las "Licencias VMWare".
- La Factura N° (folio 1330); emitida por el citado proveedor a la recurrente, por los productos antes aludidos, entre ellos, las "Licencias VMWare", según la Orden de Compra N°

Que en el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folios 7436 a 7441), en relación al bien bajo análisis, la recurrente señaló que el proyecto de consolidación de servidores Intel consistió en la instalación y puesta en funcionamiento de servidores, tanto físicos como virtuales, y que dentro de los componentes de los servidores virtuales están las licencias de software VMWare.

Que de otro lado, se aprecia que la recurrente contabilizó en la Cuenta 33 – Inmuebles Maquina y Equipo como activo fijo todos los bienes que figuran en la Factura N° en cambio, las licencias VMWare fueron registradas en la Cuenta 34 – Intangibles (folio 1332).

Que sin embargo, de acuerdo a la orden de compra y factura, antes aludidas, en concordancia con la mencionada propuesta técnica - económica, se advierte que la recurrente adquirió tanto los equipos físicos como los softwares necesarios para el funcionamiento de los servidores, en tal sentido, en conjunto constituyen un activo fijo, ya que los equipos no podrían funcionar sin el programa informático correspondiente, por lo que para efectos tributarios no puede darse un tratamiento a las licencias de software en forma independiente.

Que en efecto, de dicha propuesta técnica – económica se desprende que los servidores Intel están conformados por un conjunto de elementos, que incluyen tanto hardware como software, que debieron considerarse en conjunto como bienes del activo fijo, y proceder a su deducción mediante la depreciación. En ese sentido, no procedía que la recurrente otorgue a las Licencias VMWare el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo.

Que en cuanto al informe contable presentado por la recurrente, denominado "Informe de consultoría para (folios 11307 a 11318), cabe señalar que el mismo versa sobre análisis conceptuales respecto al tratamiento contable que se debe observar para el reconocimiento de ingresos y al tratamiento contable que se debe otorgar a un activo que incluye activos intangibles y tangibles, pero no efectúa un análisis sobre los bienes materia del reparo bajo análisis.

Que respecto al informe denominado "Servicio de evaluación técnica sobre la pertinencia de la funcionalidad del binomio software – hardware en la operatividad de una red de comunicación móvil" (folios 11319 a 11342), que habría sido elaborado por el Instituto Nacional de Investigación y Capacitación de Telecomunicaciones (INICTEL), cabe indicar no se identifica al profesional o profesionales encargados de su elaboración, figurando únicamente rúbricas y un sello en el que se lee "Coordinación de Gestión de Servicios Tecnológicos – DCTT - INICTEL - UNI". Además, el objetivo de dicho informe fue "determinar la interrelación del binomio software-hardware, como componentes esenciales, para permitir la funcionalidad en la operatividad de una red de comunicación móvil, debido al avance tecnológico, la oferta de nuevos servicios y el incremento de la demanda, para atender nuevos usuarios de una red móvil", no apreciándose que se haya efectuado un análisis sobre los bienes materia del reparo bajo análisis; siendo que en todo caso, en el punto 6 del aludido informe referido a la interrelación entre el hardware y el software se indica lo siguiente: "Toda red de comunicaciones móvil tiene en su estructura de funcionamiento un conjunto de estaciones base y uno o más centros de control de red (...). La arquitectura de una estación base está compuesta principalmente por hardware y software".

Que asimismo, respecto del argumento de la recurrente en el sentido que el informe emitido por permite verificar que lo esencial fueron los bienes intangibles y que el hardware solo es un bien

Q. [firmas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

complementario para su funcionamiento, cabe señalar que el aludido informe contiene la descripción sobre cómo opera la red de telefonía móvil, pero, como se indicó, no analiza de forma específica la naturaleza de los bienes materia de reparo, siendo que en todo caso, en dicho informe se deja constancia de la interrelación que existe entre el hardware y el software.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no habría efectuado un análisis del informe emitido por y del informe contable que presentó, cabe indicar que tales argumentos no resultan atendibles, dado que de la revisión de la resolución apelada (folio 11443/vuelta) se tiene que la Administración analizó dichos informes, concluyendo que los mismos no desvirtuaban el reparo efectuado.

✓ **Gastos que califican como actos de liberalidad por los cuales además no se acredita la relación de causalidad (S/ 257 902,00)**

Que del punto 6 del Anexo N° 05 del valor girado se advierte que la Administración reparó diversos comprobantes de pago emitidos por sus distribuidores por el importe de S/ 257 902,00, que fueron deducidos como gastos, respecto de los cuales no se acreditó la relación de causalidad, constituyendo actos de liberalidad, consignando como base legal el primer párrafo del artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11055 a 11106).

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley; y el inciso d) del artículo 44 de la referida ley señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que la norma del artículo 37 antes citada recoge el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004 ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; en tal sentido, en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, 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 nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en tal sentido, y tal como se ha indicado en diversas resoluciones tal como la N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 016591-3-2010 y 02675-5-2007, entre otras, que la liberalidad es definida como "el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa", y por tanto "son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte del que las recibe".



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que al respecto, mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 8196), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones detalladas en el Anexo N° 05 al referido requerimiento (folio 8189), precisando que de acuerdo a la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, se determinó la existencia de gastos que constituirían actos de liberalidad, los mismos que no eran deducibles para determinar la renta neta de acuerdo al inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 8096 a 8117), en el cual indicó lo siguiente:

- Dada la masificación de sus operaciones, era indispensable que tercerice determinadas operaciones a fin de prestar un servicio de calidad a los usuarios, para lo cual diseñó un sistema propio de comercialización indirecta a través de Distribuidores Autorizados (), siendo que este sistema significaba una forma eficiente de potenciar sus recursos y reforzar su posición en el mercado en tanto: (i) se verificaba una mayor presencia en el mercado, en tanto los consumidores pueden acceder a los bienes y servicios ofrecidos bajo una red más extensa y repartida a nivel local y nacional, (ii) se focalizaban y se especializaban los servicios ofrecidos a través de los quienes actuarían de acuerdo a los parámetros y términos indicados, y (iii) se optimizan recursos en tanto se reducen costos y gastos, dado que la actividad tercerizada a los implica que sean ellos quienes asuman dichos conceptos.

En tal sentido, se puede corroborar que la contratación de los obedece a razones que se vinculan directamente con la generación de renta gravada, más aún que dicha contratación constituye una práctica común en el mercado de las operadoras de telefonía.

- Servicios prestados por con esta compañía celebró un contrato de servicios comerciales, donde esta se desempeñaba como un distribuidor autorizado, y le prestó servicios de postventa (tales como recepción de reclamos de clientes, solicitudes de débito automático, de cancelación de línea y cambio de titularidad), por los cuales estaba obligada a pagarle las comisiones establecidas, y en ese sentido, bajo ningún supuesto las comisiones pagadas podrían ser calificadas como liberalidades, pues incurrió en dichos gastos en cumplimiento de una obligación contractual y en retribución por los servicios prestados por los Además, tenía una motivación comercial al efectuar el pago de dichas comisiones, pues los referidos servicios no solo significaban reforzar los lazos comerciales con sus clientes sino que resultaba de obligatorio cumplimiento en virtud de las disposiciones regulatorias establecidas por y las normas de protección al consumidor establecidas por

La SUNAT no ha efectuado un cruce de información con los a fin de corroborar la naturaleza de los mencionados servicios.

- Compra de bienes efectuada con cargo al Fondo Coop: este fondo es un mecanismo de financiamiento e incentivo de actividades de mercadeo, publicidad y acciones comerciales, y se integra en base a las asignaciones que ella efectúa en favor del (para el caso de ventas consumer, S/ 2,00 más IGV por cada activación prepago, y S/ 15,00 más IGV por cada activación control o postpago; y para el caso de ventas para empresas, S/ 15,00 más IGV por cada activación postpago). Este fondo se destina al pago del 50% de los costos que incurra el por actividades publicitarias.

Teniendo en cuenta las características del referido fondo se puede concluir que los gastos incurridos no califican como actos de liberalidad, sino que se refieren al pago de actividades de publicidad con cargo a los fondos obtenidos, siendo que dichas actividades publicitarias promocionan la venta de bienes y servicios de

- Compra de camioneta – dicho desembolso fue inicialmente registrado en la Cuenta 3870101005 – Adelanto O/C Servicios y Otros Gastos, y posteriormente enviado a resultados en octubre, periodo en el cual también se reconoció el respectivo ingreso por la transferencia del vehículo a su

Q.

up

X

1



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8141 a 8172), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, no obstante, señaló que de la evaluación de la documentación proporcionada y argumentos expuestos por esta, observaba el importe de S/ 257 901,51, según el detalle que obra en el Anexo N° 03 a dicho resultado (folio 8139), por diversos gastos en los que no se sustentó la causalidad, según lo siguiente:

- En relación a los servicios prestados por (Facturas N° y), la recurrente no ha acreditado fehacientemente que los importes facturados corresponden a los servicios señalados en el Anexo P del contrato con el distribuidor.
- En cuanto a las compras efectuadas con cargo al dentro de los argumentos que sustentan la observación no se ha señalado que las operaciones realizadas con cargo al no sean causales, sino que determinadas operaciones, que fueron facturadas bajo el concepto de tienen una naturaleza distinta a los gastos cubiertos con dicho fondo, así como gastos por los cuales no se acreditó documentariamente el destino de los bienes, las actividades realizadas, y por ende su vinculación con la generación de renta gravada. Además, en el contrato no se ha establecido la adquisición y entrega de bienes distintos a los que califican como material publicitario y/o merchandising.
- Respecto de la Factura N° de por el reembolso en la compra de camioneta para uso del mismo distribuidor, califica como liberalidad al no existir ninguna obligación de parte de la recurrente de adquirir dicho bien, ni documentación que acredite la necesidad de la compra y su relación de causalidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora. El contribuyente no ha proporcionado sustento documentario de la posterior venta realizada a

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8085 y 8089), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas respecto de los gastos que no cumplían con el principio de causalidad, por lo que calificaban como liberalidad, a efectos que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de octubre de 2016 (folios 7383 a 7409), en el cual reiteró los argumentos expuestos en respuesta al punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° y precisó adicionalmente lo siguiente:

- Respecto de los servicios prestados por ha presentado documentación que acredita el servicio prestado, siendo que la Administración no ha verificado qué actividades realizan los
- En cuanto a la compra de bienes efectuada con cargo al la utilización de los importes que constituyen dicho fondo satisface un doble interés para ella, pues incentiva la fuerza de venta de los y promueve los bienes y servicios ofrecidos por al destinar dichos importes a financiar actividades publicitarias. Así, señaló lo siguiente:
 - Factura N° se realizó una actividad promocional que consistió en el sorteo de laptops en favor de los usuarios adquirentes de los bienes y servicios comercializados por el y por ende, de A tal efecto, ha presentado fotografías y los documentos denominados "constancias promoción sorteo de notebook", en donde se verifica la entrega de las notebooks, y se identifica a los clientes beneficiarios y la fecha de entrega.
 - Facturas N° y la adquirió notebooks con la finalidad de promover la venta de bienes y servicios, en Arequipa y Cusco, y en el documento denominado "formato de control de ventas-paquete de datos por sucursal netbooks", se identifica al usuario beneficiario con el premio y la fecha de entrega.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

- Facturas N° y las adquirieron vehículos destinados para la promoción de eventos de bienes y servicios ofrecidos por lo cual se sustenta en acuerdos comerciales celebrados con las
- Factura N° la solicitó el reembolso relacionado a la instalación de un módulo publicitario de ventas.
- Factura N° corresponde a la adquisición de una camioneta, la cual fue transferida a favor del reconociéndose un ingreso, y que la transferencia puede verificarse de la página web de los Registros Públicos.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 7845 a 7864), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, los descargos presentados por esta no lograron desvirtuar la observación formulada, por lo que la mantuvo por el importe de S/ 257 902,00.

Que de lo antes expuesto se tiene que la Administración reparó la suma de S/ 257 902,00, por concepto de gastos que calificaban como actos de liberalidad, por los cuales además no se acreditó la relación de causalidad, correspondientes a las siguientes operaciones, según se detalló en el Anexo N° 03 al Resultado del (folio 8139):

Nº Factura	Emisión	Proveedor	Descripción de la factura	Importe del reparo S/	Folio
	6/05/2009		Compra camioneta Pick Up al 80% Orden de Compra	23 960,00	397
	2/12/2009		Fondo Coop. - DAC Orden de Compra	18 625,41	375
	2/11/2009		Fondo Coops DAC 80% EP Compra de camioneta Mini van Orden de Compra	16 832,67	465
	12/05/2009		Fondo Coops DAC 80% EP Compra de camioneta Orden de Compra	19 587,42	441
	5/01/2009		Orden de Compra Fondo Promocional para actividades	12 992,76	633
	13/10/2009		Orden de Compra Fondo Promocional para Actividades	18 580,42	494
	17/02/2009		Orden de Compra Rembolso CAPS	15 252,00	329
	3/03/2009		Orden de Compra Rembolso CAPS	15 252,00	317
	30/03/2009		Orden de Compra Rembolso CAPS	15 252,00	306
	30/04/2009		Orden de Compra Rembolso CAPS	15 252,00	296
	7/07/2009		Orden de Compra Rembolso CAPS junio 2009	15 252,00	284
	30/03/2009		Orden de Compra Fondo Promocional para Actividades	21 624,07	533
	16/06/2009		Orden de Compra Fondo Promocional para actividades.	12 488,06	582
	9/05/2009		Fondos Coops Camioneta Furgón Orden de Compra	15 888,70	414
	3/06/2009		Por venta de camioneta	21 132,00	354
Importe total				257 901,51	

Que en ese sentido, la materia en controversia en el reparo bajo análisis consiste en determinar si los gastos consignados en las facturas antes aludidas no son deducibles por constituir actos de liberalidad,

45

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

como sostiene la Administración, o si por el contrario, si son deducibles al cumplir el principio de causalidad, como alega la recurrente.

• **Facturas N°
Reembolsos CAPS**

y

Que de autos se tiene que las Facturas N° y fueron emitidas por con la glosa "Reembolso CAPS", siendo que la recurrente alega que fueron emitidas por los servicios postventa prestados por esta empresa, según el contrato celebrado con ella.

Que al respecto, la recurrente presentó las Órdenes de Compra N° y (folios 283, 295, 305, 316 y 328), a las que se alude en las referidas facturas, de las que se aprecia que fueron emitidas por la recurrente y dirigidas a la citada empresa, habiéndose consignado en ellas "Servicios Postventa CAP" por servicios para atención al cliente en las ciudades de Cuzco, Puno y Moquegua, y se precisa el número de posiciones en cada caso. Asimismo, en dichas órdenes de compra se señala que el monto mensual por cada posición es de S/ 3 231,00 (más IGV), en el caso de Cuzco, y de S/ 2 930,00 (más IGV), en el caso de Puno y Moquegua, y dado que en cada orden de compra se indica que corresponde a 2 posiciones en Cuzco, 2 posiciones en Puno y 1 posición en Moquegua, el importe total era de S/ 15 252,00 (más IGV).

Que asimismo, obra una carta de 4 de agosto de 2015 (folio 319), emitida por y dirigida a la recurrente, en la que dicha empresa señala que tiene como actividad la prestación de servicios de telecomunicaciones, y que le prestó servicios a la recurrente durante el ejercicio 2009, que consistieron en servicios post venta para CAPS (centros de atención y pago), y como consecuencia de ello, emitió, entre otras, las facturas antes aludidas.

Que según se señaló en el Resultado del Requerimiento N° (folio 8164), en el numeral 2 del Anexo P al contrato de servicios comerciales suscrito con la citada empresa, relacionado a las Comisiones por la Atención de Servicios Post venta", se indicó lo siguiente:

"CLARO se obliga a pagar a la empresa la comisión detallada en el siguiente cuadro al mes siguiente de haberse producido el servicio, únicamente por caso cerrado y por cada uno de los servicios post venta que brinde LA EMPRESA:

Servicios de Post Venta	Comisión a Pagar (Incluido IGV)
Recepción y cierre de reclamos de cliente	S/ 3.00
Solicitudes de débito automático	S/3.00
Solicitudes de detalle de llamadas	S/6.00
Retenciones por cancelación de línea	S/3.00
Solicitudes de cambio de titularidad	S/6.00
SERC (Servicio especial de reposición CLARO)	S/3.00
Recepción de equipos para reparación	S/3.00

Queda establecido que el pago de las comisiones detalladas será efectuado de acuerdo a lo establecido en el Anexo A de EL CONTRATO".

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes referida se tiene que no existe correspondencia entre los conceptos consignados en las facturas ("Reembolsos CAPS"), lo consignado en las órdenes de compra ("Servicios Postventa CAP"), y en lo señalado en el contrato suscrito con la citada empresa.

Que si bien la recurrente sostiene que las mencionadas facturas fueron emitidas por los servicios de postventa que le habría prestado el concepto que se alude en dichas facturas es por "reembolso", siendo que este concepto no guarda relación con una retribución por servicios, además, de acuerdo con el contrato, la retribución por los servicios de postventa



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

era una comisión, concepto distinto al consignado en dichas facturas. En todo caso, si bien en las órdenes de compra antes referidas se consignó que correspondían a "Servicios Postventa CAP", en ellas no se da mayor detalle sobre en qué consistieron estos servicios a fin de poder corroborar que se trataban de los servicios a los que se alude en el contrato, pues si bien dichas órdenes de compra aluden a "Servicios Postventa CAP", estos estarían relacionados a otros conceptos, dado que se alude a los montos mensuales por "posición", cuya retribución sería fija (S/ 3 231,00 y S/ 2 930,00, según corresponda), retribución que no concuerda con los importes de las comisiones establecidas en el mencionado contrato.

Que en cuanto a la carta emitida por [redacted] cabe indicar que la misma es del 4 de agosto de 2015, esto es, fue emitida durante el procedimiento de fiscalización seguida a la recurrente. En todo caso, en dicha carta solo se señala que dicha empresa habría prestado "servicios postventa para CAPS (centro atención y pago)", sin especificar en qué consistieron estos servicios, ni tampoco se señala que dichos servicios fueron prestados en el marco del contrato celebrado con la recurrente.

Que de lo antes expuesto se tiene que la recurrente no ha acreditado cuáles son los servicios de postventa que se indican en las órdenes de compra ni a favor de quiénes se habrían prestado, no habiéndose proporcionado documentación que permita verificar la naturaleza de los servicios que habría prestado, ni documentación que permita vincular los importes consignados en las facturas con los importes fijados como comisiones en el referido contrato.

Que por lo expuesto, al no haberse acreditado en qué consistieron las operaciones a que se aluden en las facturas materia de reparo, pues de la documentación presentada no se puede relacionar con los servicios de postventa que se señalan en el contrato, no es posible afirmar que los gastos consignados en dichas facturas fuesen necesarios para la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente productora, por lo que corresponde mantener el reparo.

• Facturas N°

- Compras efectuadas con cargo al

Que las mencionadas facturas fueron emitidas por

(Facturas N° [redacted] y [redacted]),
(Factura N° [redacted]), (Factura N° [redacted]),
(Facturas N° [redacted] y [redacted]), y (Factura N° [redacted]);

y conforme con lo señalado por la recurrente, en respuesta al Requerimiento N° (folio 8107), dichas facturas están relacionadas a la compra de bienes efectuada con cargo al (o Coop), según lo previsto en el Anexo M del Contrato de Servicios Comerciales celebrado con dichos distribuidores.

Que en autos obran los contratos de servicios comerciales suscritos por la recurrente con diversas empresas⁴⁸ (folios 5571 a 5720), denominadas DAC (distribuidor autorizado [redacted]), mediante los cuales la primera contrata a las segundas para la comercialización de sus productos y servicios. En la cláusula primera de dichos contratos se señala que la recurrente es una empresa operadora del servicio público de telecomunicaciones, y requiere incrementar y optimizar su penetración en el mercado de telefonía móvil a través de canales de venta indirectos, por lo que ha diseñado un sistema propio de comercialización indirecta a través de sus distribuidores autorizados (DACs).

Que en el Anexo M ("Condiciones del Plan Co-Op Publicidad") a dichos contratos (folio 5606, 5607, 5681 y 5682/vuelta), se señala que la Empresa ([redacted]) y ([redacted]) (la recurrente) han llegado a un acuerdo, para la creación de un fondo, denominado Plan Co-Op, destinado a actividades de mercadeo, publicidad y acciones comerciales, el cual tiene los siguientes objetivos: i) motivar al DAC a promover los productos y

⁴⁸ Cabe precisar que los contratos tienen el mismo formato.

Q. [redacted] 47



N° 07749-9-2020

servicios de la recurrente, ii) colaborar con la DAC con el acceso al Plan Co-Op para lograr presencia en el mercado, iii) mantener un alto nivel de conocimiento de la recurrente dentro del área de cobertura, iv) proyectar una imagen consistente en la red de distribuidores autorizados Claro, v) promover las ventajas de estar asociado a Claro, y vi) utilizar los fondos acumulados en diferentes actividades de mercadeo, publicidad y acciones comerciales que sean previamente coordinadas con la recurrente. Asimismo, en dicho Anexo M se establece lo siguiente:

“2. PRINCIPIOS Y AUTORIZACIÓN

LA EMPRESA y _____ manifiestan que las obligaciones de publicidad, mercadeo y acciones comerciales de LA EMPRESA, corresponden en principio a LA EMPRESA y que el PLAN CO-OP es una colaboración literal y unilateral de _____ que se regirá por las disposiciones contenidas en el presente anexo.

LA EMPRESA tendrá acceso al PLAN CO-OP únicamente si obtiene para cada caso la previa autorización de CLARO en forma escrita y siempre que haya cumplido con todos los requisitos establecidos para tal efecto en el presente anexo.

3. CONFORMACIÓN DEL PLAN CO-OP

asignará a LA EMPRESA:

- a) Para el caso de ventas Consumer: S/ 2.00 (Dos y 00/100 nuevos soles) más IGV por cada activación neta prepago y S/ 15.00 (Quince y 00/100 nuevos soles) más IGV por cada activación neta control o postpago.
- b) Para el caso de ventas para Empresas: S/ 15.00 (Quince y 00/100 nuevos soles) más IGV por cada activación neta post pago (...).

EL PLAN CO-OP, será administrado por CLARO y estará conformado por dinero de CLARO. LA EMPRESA solo tendrá acceso a tal fondo, cuando esta última cumpla con todos los procedimientos indicados en los numerales 7 y 8 del presente anexo.

Asimismo, enviará a LA EMPRESA un reporte mensual en el cual se establecerá el monto que en dicha fecha forma parte del depósito del Plan CO-OP.

4. DESTINO DEL PLAN CO-OP

El dinero que conforma el PLAN CO-OP se destinará exclusivamente al pago del 50% de los costos en que incurra LA EMPRESA para la realización de las siguientes actividades, previo cumplimiento de los requisitos previstos en el presente anexo:

- a) *Elaboración y distribución de volantes publicitarios.*
- b) *Elaboración y colocación de publicidad Interior (dentro del local del distribuidor autorizado) y/o Exterior (paneles y letreros publicitarios).*
- c) *Difusión de publicidad en medios impresos.*
- d) *Elaboración y distribución de merchandising.*
- e) *Comunicación en Radio.*
- f) *Comunicación en Televisión.*
- g) *Organización y participación en Ferias y Eventos.*
- h) *Publicidad en Páginas Amarillas.*

Para actividades no incluidas en la lista, LA EMPRESA deberá solicitar aprobación previa, expresa y escrita de Asimismo, en tales supuestos no podrán utilizar el PLAN CO-OP salvo que cuente con la referida autorización (...).



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

7. TEMPORALIDAD DEL PLAN CO-OP

Las sumas de dinero que componen el PLAN CO-OP podrán ser utilizadas por LA EMPRESA, únicamente dentro de los 12 meses siguientes de haberse emitido el reporte por parte de que se señala en el numeral 3 (...).

8. PROCEDIMIENTO DEL PLAN CO-OP

LA EMPRESA, cumplirá salvo modificación que le comunique el siguiente procedimiento:

8.1 Enviar al departamento de Ventas para su aprobación el boceto de la campaña que pretende difundir su presupuesto de elaboración y el respectivo plan de medios.

8.2 El departamento de Ventas en caso de estar de acuerdo, devolverá el boceto de la campaña, el presupuesto de elaboración y el respectivo plan de medios con su firma de aprobación en un plazo no mayor de tres (3) días calendarios.

8.3 LA EMPRESA elaborará y difundirá la campaña aprobada por de acuerdo con el presupuesto y el plan de medios aprobado por nuestra área de marketing.

8.4 Queda establecido que LA EMPRESA deberá asumir el costo total de elaboración de las piezas que conformen la campaña aprobada así como la difusión de las mismas en medios, para lo cual deberá cancelarla directamente al proveedor respectivo.

8.5 Para solicitar el dinero del PLAN CO-OP al que hace referencia el punto 3 del presente Anexo, LA EMPRESA enviará al departamento de Ventas de las facturas originales que sustenten los gastos efectuados, la campaña y plan de medios probatorios por ventas y una factura por reembolso emitida a nombre de por el 50% de los gastos a que se refiere el numeral anterior.

8.6 En caso de estar conforme con cada uno de los documentos presentado para la disposición del PLAN CO-OP, pagará a LA EMPRESA la factura por reembolso remitida, dentro de los 15 días hábiles siguientes a su presentación con la solicitud respectiva (...).

Que asimismo, a folios 635 a 649 obra el documento denominado "Gestión de Fondos Coop a DAC", que es un procedimiento establecido por la recurrente, y las especificaciones establecidas en dicho documento concuerdan con lo señalado en el citado Anexo M. Así, en dicho documento se señala que el Fondo Coop está destinado a la realización de actividades de mercadeo, publicidad y acciones comerciales que los DAC, en coordinación con la recurrente, estimen pertinentes realizar para impulsar los productos de Claro en el mercado, y que el símbolo de la marca Claro es el que será utilizado en los eventos y actividades diversas; y se precisa que para solicitar los Fondos Coop, el DAC debe completar y enviar el "Formato de Solicitud de Aprobación de Actividades de Fondo Coop FMT-15C00-00401" (folio 643) al coordinador de ventas y al correo electrónico fondocoop@claro.com.pe.

Que agrega el citado documento "Gestión de Fondos Coop a DAC" que en los casos que se entregue al cliente final un producto o material de forma gratuita (que no sea merchandising), se debe proporcionar, entre otro, el "Formato de Planilla de Entrega de Precios Fondo Coop FMT-15C00-00601" (folio 642), incluyendo los datos del beneficiario y la descripción del premio (producto o material recibido).

Que sobre el Plan Co-Op, cabe precisar que la Administración no cuestiona que las operaciones realizadas con cargo al Fondo Co-Op no sean causales, sino lo que cuestiona en las operaciones bajo análisis, es que si bien han sido facturadas bajo el concepto de Fondo Co-Op, tienen una naturaleza distinta a los gastos cubiertos por este fondo, o son gastos por los cuales no se acreditó las actividades realizadas y su vinculación con la generación de renta gravada (folios 11070 y 11071).

Que teniendo en consideración lo previsto en el referido Anexo M sobre el Plan Co-Op, y tomando en cuenta que la Administración no cuestiona que las operaciones realizadas con cargo al Fondo Co-op no sean causales, se procederá a analizar cada uno de los gastos consignados en las facturas antes aludidas, a fin de determinar si son gastos realizados en el marco del referido Plan Co-Op.

49



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

➤ Facturas Nº

y

Que las Facturas Nº y emitidas por el distribuidor (folios 533, 582 y 633), consignan como glosa "Fondo promocional para Actividades" y hacen referencia a las Órdenes de Compra Nº y respectivamente.

Que de las Órdenes de Compra Nº y (folios 532, 581 y 632), a las que se alude en las referidas facturas, se advierte que las operaciones corresponden a "Fondo Coops DAC - COMUNICACIONES Y SISTE SORT. LAPTOP AREQ.CUS.PUNO JUL.MOQ.IL", "Fondo Coops DAC-34% EG 30 Netbooks x Campaña" y "Fondo Coops DAC - COMUNICACIONES Y SISTE 50 NETBOOKS X CAMPAÑA CLIENTES", por S/ 12 922,76, S/ 12 488,06 y S/ 21 624,07, respectivamente.

Que al respecto, la recurrente indica que los referidos desembolsos se efectuaron con cargo al Fondo Co-Op Publicidad, y están relacionados a la adquisición de laptops y netbooks a ser sorteados en favor de los clientes adquirientes de los servicios y bienes de la recurrente, y comercializados por el aludido distribuidor, en el marco de eventos promocionales en las ciudades de Cuzco, Arequipa, Puno, Juliaca, Moquegua, Ilo y Tacna.

Que como se advierte del Anexo Nº 05 a la resolución de determinación impugnada (folios 11065 a 11070), la Administración sustenta el reparo a los gastos consignados en dichas facturas, en lo siguiente: no se ha acreditado el destino de las adquisiciones, no se identifica a los beneficiarios de los equipos, y no se ha acreditado haber realizado los sorteos ante notario público, según lo previsto en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en relación a la Orden de Compra Nº de 31 de diciembre de 2008, obra el "Formato de aprobación de actividad comercial y % desembolso de fondo Coop" de 21 de octubre de 2008 (folio 621), por el que el citado distribuidor señala que con el objetivo de incrementar la venta de paquetes de datos en sus tiendas en la Región Sur, realizará un sorteo de una notebook en cada ciudad entre sus clientes, denominando al evento "Sorteo llévate una laptop en C&S", y detalla las acciones que va a realizar. Asimismo, obra la "Solicitud de desembolso de fondo Coop - Dac" de 19 de diciembre de 2008 (folio 622), que es un formato elaborado por la recurrente, en la que se alude a dicho distribuidor, y se señala que el nombre del evento es "Sorteo llévate una laptop en C&S", el cual se realizaría en Cuzco, Arequipa, Puno, Juliaca, Moquegua, Ilo y Tacna, con el objetivo de dar a conocer y mostrar lo último en paquetes de datos; y en esta solicitud se señala además que por medio de ella se solicita el reembolso de los bienes y servicios adquiridos para la realización del referido evento, detallándose dentro de estos los siguientes: impresión de banners, adquisición de 5 notebook, diseño e impresión de volantes para el sorteo, y emisión por radio de la promoción del sorteo en dichas ciudades, por un total de S/ 12 922,76, esto es, por el mismo importe al que se alude en la Orden de Compra Nº y en la Factura Nº.

Que respecto a la Orden de Compra Nº de 9 de junio de 2009, obra el "Formato de aprobación de actividad comercial y % desembolso de fondo Coop" (folio 567), por el que el citado distribuidor señala que habiendo una gran expectativa por parte de los clientes que adquieren los paquetes de datos, se ha visto la posibilidad de adquirir equipos de cómputo innovadores y con demanda en el mercado, para Arequipa y Cusco. Asimismo, obra la "Solicitud de desembolso de fondo Coop - Dac" de 8 de mayo de 2009 (folio 568), en la que se alude a dicho distribuidor, y se señala que el objetivo es adquirir netbooks, con el propósito de cubrir las expectativas del público objetivo e incrementar la venta de paquetes de datos en las ciudades de Arequipa y Cusco; y en esta solicitud se señala además que por medio de ella se solicita el reembolso de los bienes adquiridos (30 netbooks), por un total de US\$ 4 157,14 (S/ 12 488,05⁴⁹), esto es, por el mismo importe al que se alude en la Orden de Compra Nº y en la Factura Nº.

⁴⁹ En dicha solicitud se hace referencia a un tipo de cambio de 3,004.

CL. up 2 1



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que en cuanto a la Orden de Compra N° de 24 de marzo de 2009, obra el "Formato de aprobación de actividad comercial y % desembolso de fondo Coop" (folio 524), por el que el citado distribuidor señala que habiendo una gran expectativa por parte de los clientes que adquieren los paquetes de datos, se ha visto la posibilidad de adquirir equipos de cómputo innovadores y con demanda en el mercado, para Arequipa y Cusco. Asimismo, obra la "Solicitud de desembolso de fondo Coop - Dac" de 20 de marzo de 2009 (folio 525), en la que se alude a dicho distribuidor, y se señala que el objetivo es adquirir netbooks, a fin de incentivar la venta de paquetes de datos en las ciudades de Arequipa y Cusco; y en esta solicitud se señala además que por medio de ella se solicita el reembolso de los bienes adquiridos (50 netbooks), por un total de US\$ 6 928,57 (S/ 21 624,07⁵⁰), esto es, por el mismo importe al que se alude en la Orden de Compra N° y en la Factura N°

Que adicionalmente, en relación a dichas órdenes de compra, obran diversos correos electrónicos (folios 520 a 524, 557 a 559, 562 a 566, y 611 a 620), en las que se aprecia coordinaciones entre personal del mencionado distribuidor y la recurrente, relacionadas a los eventos antes mencionados y a la adquisición de los bienes y servicios destinados a estos eventos.

Que asimismo, obran documentos denominados "Constancia Promoción "Sorteo de Notebook", que son suscritos por diversas personas, quienes consignan sus datos (nombres, número de documento de identidad y domicilio), y en los que dejan expresa constancia que han recibido una notebook como premio de los sorteos realizados; así como fotografías en los que se aprecia el logo de la recurrente, personas recibiendo los premios, y banners del distribuidor en el que se alude al evento (folios 583 a 599). De igual manera, obran unos documentos denominados "Formato de Control de Ventas - Paquete de datos por Sucursal - Notebooks" (folios 495, 501 a 508 y 535 a 543) que son unos listados, que contienen los datos de los beneficiarios de los sorteos (nombres, número de documento de identidad, domicilio y firma).

Que por lo antes expuesto se tiene, que contrariamente a lo sostenido por la Administración, en el caso de las Facturas N° y sí se encuentra acreditado que los desembolsos efectuados por la recurrente en favor de su distribuidor

fueron hechos con cargo al Fondo Coop, encontrándose las actividades llevadas a cabo por dicho distribuidor dentro de las previstas en el Plan Coop, conforme con el Anexo M al contrato suscrito con los distribuidores, actividades promocionales que se encuentran relacionadas a los bienes y servicios ofrecidos por la recurrente, siendo que, además, se encuentra acreditado el destino de las adquisiciones y se ha identificado a los beneficiarios de los premios. Por consiguiente, y considerando que la Administración no cuestiona la causalidad de los desembolsos efectuados en el marco del Fondo Coop, corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la Administración sobre que no se ha acreditado que los sorteos se hayan realizado ante notario público, según lo previsto en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que, en el caso de autos, el gasto tiene su sustento en el contrato suscrito con el distribuidor, según el mencionado Anexo M, habiéndose acreditado que el mismo se realizó en el marco del Plan Coop, siendo el distribuidor quien realizó el sorteo (y no la recurrente).

Que en cuanto a lo señalado por la Administración sobre que no se encontraría acreditada la entrega de los premios a los beneficiarios pues no obran los respectivos comprobantes de pago por las citadas entregas (folios 11069 y 11440/vuelta), debe tenerse en consideración que en el caso de autos sí obra documentación que acredita la entrega de los premios a los beneficiarios, lo que no se ve desvirtuado por el supuesto incumplimiento de en la emisión y entrega de los respectivos comprobantes de pago. En todo caso, ello no desvirtúa la conclusión a la que se ha arribado en la presente instancia, esto es, que las Facturas N° y corresponden a gastos relacionados con el Plan Coop, pues se encuentran acreditadas las actividades promocionales realizadas por dicho distribuidor.

⁵⁰ En dicha solicitud se hace referencia a un tipo de cambio de 3,121.

Q.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

➤ Facturas N°

Que las Facturas N°

(folios 397, 465, 441, 494 y 354), fueron emitidas por

respectivamente, y están relacionadas a la compra de una camioneta, según Órdenes de Compra N°

Que de las Órdenes de Compra N°

(folios 394, 405, 439, 464 y 478), a las que se alude en las referidas facturas, se advierte que en todas ellas se consigna "Fondo Coops DAC - 80% EP", precisándose en ellas lo siguiente: "Compra Camioneta Pick Up al 80%", "Compra Camioneta Mini Van C. Acuerdo", "Compra camioneta CAG371 al 80%", "Compra camioneta Haffel Minyi C. Acuerdo" y "Compra Camioneta Furgón al 80%", respectivamente, siendo que dichas órdenes de compra fueron por S/ 23 960,00, S/ 16 832,67, S/ 19 587,42, S/ 18 580,42 y S/ 15 888,70, respectivamente, esto es, por los mismos importes por los que se emitieron dichas facturas.

Que ahora bien la recurrente indica que los referidos desembolsos se efectuaron por la compra de camionetas que se destinaron a actividades promocionales y de eventos realizados por sus distribuidores, en los que se ofrecían bienes y servicios de la recurrente, y que dichos desembolsos se financiaron con cargo al Fondo Co-Op Publicidad, en virtud de los acuerdos comerciales celebrados con dichos distribuidores.

Que como se advierte del Anexo N° 05 a la resolución de determinación impugnada (folios 11061 a 11065), la Administración sustenta el reparo a los gastos consignados en dichas facturas, en lo siguiente: no existe obligación de la recurrente para adquirir los bienes (camionetas), por lo que es una liberalidad, y dado que la recurrente adquirió parcialmente los bienes, estos debieron formar parte de sus activos fijos.

Que al respecto, de autos se aprecia pedidos de los distribuidores de la recurrente en las que solicitan a esta el apoyo en la adquisición de vehículos ("unidades claro"), con la finalidad de organizar ferias en distintos puntos de la ciudad y provincias, y mejorar la distribución de los productos, así como para perifonear las campañas (folios 384, 421)

Que a folios 377 a 379, 400 a 402, 416 a 418, 443 a 445, y 467 a 469, obran los Acuerdos Comerciales⁵¹ que la recurrente suscribió con sus distribuidores autorizados

en los que se establece que el distribuidor se obliga a comprar una camioneta, y que la recurrente acuerda reembolsar a dicho distribuidor el 80% con dinero del Plan Co-Op⁵², el cual se encuentra detallado en el Anexo M del Contrato de Servicios Comerciales celebrado con el distribuidor, y se precisa que el reembolso se hará efectivo luego que el distribuidor cumpla con la compra de la camioneta.

Que en la cláusula segunda de los referidos acuerdos comerciales ("condiciones comerciales") se señala que la camioneta debe estar a nombre del distribuidor (a quien se le denomina la Empresa), y tener las características necesarias para el cumplimiento de los fines relacionados con la venta de los productos y servicios de la recurrente (a quien se le denomina). Asimismo, en el numeral 2.2 de dicha cláusula segunda, se establece que el distribuidor se obliga por un plazo determinado (3 años, en la mayoría de los acuerdos comerciales), contados desde la firma del acuerdo a utilizar la camioneta para fines estrictamente relacionados al cumplimiento de las obligaciones asumidas en virtud del Contrato de Servicios Comerciales suscritos con la recurrente, para lo cual el citado distribuidor debe cumplir las siguientes condiciones:

⁵¹ Cabe precisar que dichos acuerdos comerciales tienen el mismo formato.

⁵² En cada acuerdo comercial se precisa la marca y modelo del vehículo, así como el precio de este, y el importe que va a reembolsar la recurrente, que equivale al 80% de dicho precio.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

- a) "La camioneta deberá ser utilizada para el reparto de mercadería en ferias y puntos de venta, siguiendo la ruta previamente coordinada con
- b) LA EMPRESA se obliga a realizar por lo menos un evento al mes como caravanas con la camioneta, coordinando con la ruta que la camioneta tiene que seguir.
- c) Asimismo, LA EMPRESA deberá reportar mensualmente la ruta y/o cronograma de uso de la camioneta al sectorista asignado por para estos efectos.
- d) La camioneta deberá ser utilizada diligentemente con todos los permisos de la ley.
- e) LA EMPRESA se obliga a mantener los signos distintivos de rotulados en la camioneta.
- f) LA EMPRESA obliga a realizar Ferias de Datos de por lo menos 1 vez por mes durante el primer año de vigencia del presente acuerdo, las mismas que deberán ser previamente coordinado con

Que en la cláusula tercera de los aludidos acuerdos comerciales se establece lo siguiente: "En caso la EMPRESA no cumpla con lo establecido en la cláusula segunda numeral 2.2 y utilice la camioneta para fines distintos o EL CONTRATO quede resuelto por cualquier causa imputable a LA EMPRESA, está quedará obligada a reembolsar a la cantidad otorgada por éste del PLAN CO-OP para la compra de la camioneta".

Que adicionalmente, obran correos electrónicos entre el personal de la recurrente en los que se señala que la adquisición de camionetas con cargo al Fondo Coop busca realizar acciones comerciales y que suban las ventas, y asimismo, obran correos electrónicos entre la recurrente y los distribuidores en los que se aprecia coordinaciones sobre la suscripción de los acuerdos comerciales, la compra de camionetas así como sobre el reembolso por dicha compra con cargo al Fondo Coop (folios 382, 383, 426, 427, 452 a 454, 487 a 492). De igual manera obran los comprobantes de pago emitidos a dichos distribuidores por la compra de las camionetas, así como fotografías de las camionetas con el logo de la recurrente y promocionando productos y servicios de esta (folios 380, 381, 419, 422 a 425, 446 a 448, 479 a 486).

Que por tanto, de la evaluación en conjunto de la documentación antes señalada, se tiene que, contrariamente a lo sostenido por la Administración, en el caso de autos sí existía una obligación contractual por parte de la recurrente en reembolsar a sus distribuidores el 80% del valor de las camionetas adquiridas por estos, y si bien dichas camionetas serían utilizadas por dichos distribuidores en sus actividades, no obstante, estas actividades estaban destinadas exclusivamente a promocionar los bienes y servicios de la recurrente, lo cual quedó expresamente establecido en los acuerdos comerciales celebrados entre la recurrente y dichos distribuidores, además, los vehículos debían llevar los signos distintivos de la recurrente, esto es, dichos vehículos publicitaban la marca de esta última.

Que por lo antes expuesto se tiene que, en el caso de las Facturas N° y sí se encuentra acreditado que los desembolsos efectuados por la recurrente en favor de dichos distribuidores fueron hechos con cargo al Fondo Coop, siendo que dichos desembolsos permitieron la adquisición de camionetas por parte de ellos, las cuales iban a ser utilizadas en promocionar los productos y servicios de la recurrente, por lo que resulta incorrecto lo afirmado por la Administración sobre que dichos desembolsos constituyen un acto de liberalidad. En ese sentido, corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la Administración sobre que las camionetas constituyen activo fijo de la recurrente, cabe indicar que carece de sustento, pues quienes adquirieron dichas camionetas fueron los distribuidores y no la recurrente, es más, en los acuerdos comerciales se estableció que las camionetas debían estar a nombre de ellos. Asimismo, debe tenerse en consideración que los desembolsos efectuados por la recurrente constituyeron un reembolso, en virtud de lo establecido en dichos acuerdos.

Que de otro lado, respecto a lo señalado por la Administración sobre que de acuerdo al Anexo M de los Contratos de Servicios Comerciales suscrito entre la recurrente y sus distribuidores, la Administración



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

solo debía reembolsar el 50% de los gastos (y no el 80%), cabe señalar que el reembolso por la adquisición de las camionetas se sustentó en los Acuerdos Comerciales, los cuales fueron celebrados con posterioridad a dichos contratos, y en ellos se estableció expresamente que la recurrente reembolsaría el 80%, y que este reembolso se haría con cargo al Fondo Coop, a que se alude en dicho Anexo M.

➤ *Factura Nº*

Que la Factura Nº _____ fue emitida por _____ (folio 375), y consigna como glosa "*Fondo Coop – DAC. Orden de Compra*" y la Orden de Compra Nº _____ (folio 373) señala lo siguiente: "*Fondo Coops DAC-80% EP y EG CONS. E INST. MODULO CORP. TDA. AYACUCHO*", por S/ 18 625,41.

Que al respecto, la recurrente indica que la citada factura corresponde a un reembolso del 80% por la instalación de un módulo publicitario de ventas, con cargo al Fondo Co-op, efectuado a favor de su distribuidor (folio 7386); no obstante, la Administración sustenta su reparo en que dicho reembolso constituye un acto de liberalidad, pues no existe obligación expresa por parte de la recurrente de asumirlo, y de acuerdo al contrato celebrado con dicho distribuidor, estos gastos son de cargo de este (folio 11059 a 11061).

Que a folios 359 y 360 obra la factura emitida el 22 de octubre de 2009 por _____ a _____ por el importe total de S/ 27 705,29 (S/ 23 281,76⁵³ más IGV), con la siguiente glosa: "*Construcción e instalación de módulo corporativo, según diseño y presupuesto aprobado, incluye las partidas de estructura y arquitectura, electricidad y sanitarios*". Asimismo, obra un correo del personal de la recurrente en el que se indica que los S/ 27 705,29 corresponden a la construcción del local en Ayacucho del distribuidor (folio 360).

Que adicionalmente, obra un correo de 2 de noviembre de 2009 de la Sub Dirección de Operaciones de la recurrente (folio 361), en el que se señala lo siguiente: "*De acuerdo al procedimiento vigente del Fondo Coop, no podemos aprobar Módulos (...), también notamos que el gasto ya está realizado porque adjuntan la factura del gasto. No podemos aprobar estas solicitudes*".

Que según se aprecia del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 8147), en la cláusula décimo segunda del contrato suscrito entre la recurrente y dicho distribuidor de 20 de noviembre de 2006, se estipula que el distribuidor debe asumir los gastos de colocación de otros rótulos o materiales publicitarios, y en los numerales 1.6 y 2.5 del Anexo I de dicho contrato, se señala que el mantenimiento del punto de venta en las condiciones en que es habilitado será de cargo exclusivo del distribuidor, y que la implementación y alquiler de locales comerciales serán de cargo y responsabilidad del distribuidor⁵⁴.

Que de lo antes señalado, se tiene que la construcción o instalación de un módulo no se encuentra dentro de las actividades a que se refiere el punto 4 del Anexo M (Condiciones del Plan Co-Op Publicidad) de los contratos de servicios comerciales, suscrito entre la recurrente y sus distribuidores, lo cual es ratificado con el correo de fecha 2 de noviembre de 2009 en el que se indica que no es posible aprobar la construcción o instalación de módulos.

Que además, según lo previsto en el Contrato de Servicios Comerciales celebrado entre la recurrente y el citado distribuidor, la implementación de los locales comerciales, que incluiría la construcción o instalación de módulos, era de cargo y responsabilidad de este último.

Que en tal sentido, el desembolso efectuado por la recurrente por concepto del 80% de instalación de un módulo a favor de _____ no resulta deducible para efectos del Impuesto a la Renta

⁵³ 80% S/ 23 281,76 = S/ 18 625,41.

⁵⁴ Cabe precisar que estas cláusulas también se recogen en los otros contratos de servicios comerciales celebrados por la recurrente y los demás distribuidores.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

del ejercicio 2009, pues al no existir obligación por parte de la recurrente de asumir dicho desembolso⁵⁵, se tiene que constituye un acto de liberalidad, de conformidad con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley en este extremo.

• **Factura N°** - **Venta de Camioneta**

Que la Factura N° de 3 de junio de 2009 fue emitida por el distribuidor autorizado (folio 354), y consigna como glosas "Por venta de camioneta: Marca: Fiat, Placa: Año: 2007, Color: Blanco Banchista, Serie: Motor: por el importe de S/ 21 132,00.

Que al respecto, la recurrente sostiene que dicho vehículo se adquirió como parte de las operaciones realizadas a través del Fondo Coop, y posteriormente, fue transferido a reconociendo un ingreso (folios 7384 y 7385). Por su parte, la Administración sustenta el reparo en que no se ha demostrado la necesidad de la compra y su relación de causalidad con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, ni se ha acreditado la posterior venta (folios 11055 a 11059).

Que al respecto, obra el correo electrónico de 9 de septiembre de 2009 entre el personal de la recurrente (folio 341), en el que se indica que la referida adquisición se realizó para apoyar a dos distribuidores: i) a (Chimbote), quien vendió la camioneta, y con el importe de la venta pagó parte de su deuda de mercadería que tenía con la recurrente, y ii) a (Chiclayo), quien compra la camioneta (con apoyo) para su trabajo en la subdistribución.

Que asimismo, obra el acuerdo comercial de 19 de noviembre del 2009, celebrado entre la recurrente y su distribuidor (folios 336 a 338), en el que se indica que mediante contrato de compra venta de 18 de noviembre de 2009 la recurrente le transfirió el vehículo de marca FIAT, por el valor de US\$ 8 814,26 (incluido IGV), de los cuales la empresa distribuidora canceló la suma de US\$ 3 570,00, quedando un saldo de US\$ 5 244,26. Asimismo, en la cláusula segunda se establece que la recurrente acuerda reembolsar a la aludida empresa con dinero proveniente del Plan Co-Op la suma de US\$ 2 622,14⁵⁶.

Que del reporte denominado "consulta vehicular" (folio 331), se aprecia que el vehículo de Placa está registrado a nombre de

Que de la documentación antes señalada se advierte que, contrariamente a lo alegado por la Administración, en el caso de autos sí se encuentra acreditado el motivo por el cual la recurrente adquirió la camioneta de su distribuidor esto es, que este último obtenga fondos con el dinero de la venta, los cuales serían destinados a pagar la deuda que tenía con la recurrente; y, asimismo, se encuentra acreditado que dicha camioneta fue transferida posteriormente por la recurrente a , y si bien parte del precio de esta venta sería pagado con cargo al Fondo Coop, ello fue así en atención al acuerdo comercial suscrito con este distribuidor, siendo que la naturaleza de este acuerdo es similar a la de los acuerdos comerciales que se analizaron en el reparo a las Facturas N° y Por lo antes señalado, corresponde levantar el reparo en este extremo.

⁵⁵ Si bien obra un correo de 27 de noviembre de 2009 (folio 364), en el que la Sub Dirección de Operaciones de la recurrente señala se aprueba la excepción al procedimiento y al gasto del Fondo Coop, no obstante, no obra documentación adicional que sustente dicha excepción, ni el motivo por el cual la recurrente estaría obligada al reembolso, pues como se indicó, de acuerdo al contrato celebrado con dicho distribuidor, a este le corresponde asumir los gastos de instalación, por lo que la recurrente no tendría obligación de efectuar reembolso alguno por dicho concepto.

⁵⁶ En la cláusula tercera del citado acuerdo comercial se establecen las obligaciones a cargo del distribuidor, referidas al uso exclusivo del vehículo en actividades relacionadas al contrato de servicios comerciales celebrado con la recurrente, que comprende el reparto de mercadería, caravanas y otros.

O. [firmas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que cabe indicar que carece de sustento lo alegado por la Administración sobre que en el caso de autos estamos ante un acto de liberalidad, pues la operación materia de reparo está relacionada a la Factura Nº emitida por siendo que mediante esta operación la recurrente adquirió un bien, esto es, que por el desembolso del importe a que se alude en dicha factura, la recurrente obtuvo una contraprestación a cambio (un bien), el cual fue posteriormente vendido a

✓ **Deducción de intangible no aceptada al haber sido amortizado contable y tributariamente en su totalidad (S/ 7 551 744,00)**

Que del punto 7 del Anexo Nº 05 del valor girado se advierte que la Administración reparó la deducción incluida por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria (Formulario PDT 664 Nº de 14 de octubre de 2016), por el importe de S/ 7 551 744,00, correspondiente al valor pagado por un intangible que ha sido totalmente amortizado en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, y que además, por su naturaleza no califica como intangible; y consigna como base legal, entre otros, el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11023 a 11054).

Que al respecto, mediante el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (folio 7337), la Administración señaló que de la declaración jurada rectificatoria presentada el 14 de octubre de 2016 (Formulario PDT 664 Nº), detectó que la recurrente había incorporado nuevas deducciones por un importe de S/ 9 914 755,64, las cuales no estaban incluidas en la declaración jurada original fiscalizada (Formulario PDT 664 Nº), y por tanto, no fueron objeto de revisión, análisis, ni requerimientos cursados durante el procedimiento de fiscalización, siendo que la recurrente tampoco explicó en su escrito de respuesta al Requerimiento Nº la naturaleza y origen de tales deducciones, ni adjuntó documentación sustentatoria alguna que acreditara la fehaciencia y/o procedencia de tales deducciones. Asimismo, la Administración indicó que el importe deducido implicaba una disminución de la renta imponible establecida en el procedimiento de fiscalización, cuyas observaciones fueron comunicadas mediante el Requerimiento Nº emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario; y en tal sentido, a efectos de determinar la veracidad, naturaleza y exactitud de la deducción consignada en la mencionada declaración jurada rectificatoria, y realizar un análisis razonado y definitivo respecto de la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria fiscalizada, otorgó a la recurrente un plazo adicional de 3 días hábiles a efectos que, de considerarlo pertinente, acreditara la fehaciencia, devengo y su relación de causalidad con la generación de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente productora de la mencionada deducción.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 2 de noviembre de 2016 (folios 7292 a 7302), en el cual indicó que el importe de S/ 2 363 011,00 fue doblemente adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, lo que fue aceptado por la Administración mediante el Resultado de Requerimiento Nº y el importe de S/ 7 551 744,64 se relacionaba con la deducción del activo intangible denominado plataforma IN4, el cual formaba parte de las observaciones indicadas en el punto 9 del Requerimiento Nº (Deducción de intangibles adquiridos en el 2009), emitido en base del artículo 75 del Código Tributario. Respecto de este último importe, la recurrente añadió lo siguiente:

- La adquisición del referido intangible se realizó mediante las Órdenes de Compra Nº y por los importes de S/ 7 551 744,64 y S/ 4 248 804,73, respectivamente, por el proyecto de implementación de la plataforma IN4 por a su favor.
- Dada la naturaleza del intangible adquirido y habiéndose cancelado el precio total del mismo en el ejercicio 2009, podía ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio, de acuerdo al inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto de la Renta y el numeral 2 del artículo 25 de su Reglamento.
- Las plataformas IN (Intelligent Network) le permiten efectuar el cobro, la prestación de servicios de llamadas de voz, mensajes de texto, datos y contenidos, sobre un determinado número de clientes

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

que cuentan con una línea de servicios bajo la modalidad de "prepago". Esto es, la red inteligente (IN) es una arquitectura destinada a redes de comunicación fija así como a redes de telecomunicación móviles, pero el componente principal que caracteriza la plataforma es la funcionalidad del software aplicativo.

- La plataforma IN se compone principalmente de 2 elementos (hardware y software), siendo que el software constituye un elemento integrante y medio indispensable para su funcionamiento con una capacidad determinada en base al dimensionamiento, con lo cual no existe la posibilidad de reducción o ampliación del mismo.
- La Plataforma IN es un conjunto de bienes que integran hardware y licencia de software, y esta última es la que permite integrar en su base de datos a un mayor nivel de suscriptores prepago que permite el cobro de los servicios prestados. Dicha licencia de software no mejora el funcionamiento de la plataforma, pues cumple la misma función y rinde de la misma forma.
- Siendo el software de la plataforma IN4 el elemento primordial y prevalente del mismo, la calificación del bien debe seguir el tratamiento establecido por los bienes intangibles, en tanto constituye su centro operativo sin el cual la plataforma se encontraría incapacitada para funcionar. Por ello, la deducción efectuada por el referido concepto se encuentra plenamente acreditada.

Que del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 7303 a 7334), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, de la evaluación de la documentación proporcionada y argumentos expuestos por esta, aceptaba la deducción de S/ 2 363 011, no obstante, mantenía la observación por S/ 7 551 744,64. Sobre este último importe señaló que la recurrente había considerado una amortización del intangible en el plazo de 3 años (S/ 2 517 248,51 cada año), esto es, se ha amortizado completamente en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, por lo que no cabía la posibilidad de que sea nuevamente amortizado en el 2009 vía declaración jurada rectificatoria; y que, en todo caso, considerando el Contrato de Suministro y de Locación de Servicios con Siemens, tanto el software como la Plataforma IN4 debieron ser reconocidos como un bien del activo fijo y utilizar la depreciación como el medio de distribución sistemática del importe del mismo a lo largo de su vida útil, pues según lo señalado por la propia recurrente, los softwares materia de observación estaban destinados al manejo de sus plataformas, corroborando con ello que forman parte integrante del equipo, siendo que los softwares adquiridos, conjuntamente con el hardware, constituyen aplicativos que permiten ampliar la capacidad de suscriptores, lo que constituyen una mejora que igualmente debe formar parte de los bienes del activo principal.

Que del punto 7 del Anexo N° 05 de la Resolución de Determinación N° (folios 11023 a 11054), así como de la resolución apelada (folio 11437), se aprecia que la Administración reparó la suma de S/ 7 551 744,64, incluida como deducción en la declaración jurada rectificatoria (Formulario PDT 664 N° 750494124-78 de 14 de octubre de 2016), dado que corresponde al valor de un intangible que la recurrente ha amortizado totalmente en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, y porque en todo caso, por su naturaleza no constituye un intangible.

Que al respecto, en el escrito de respuesta al Requerimiento N° (folios 7292 a 7300), la recurrente señaló que el importe reparado se encontraba vinculado a las observaciones efectuadas en el punto 9 del Requerimiento N° y precisó que la adquisición del intangible se realizó mediante las Órdenes de Compra N° y por los importes de S/ 7 551 744,64 y S/ 4 248 804,73, respectivamente, relacionadas al proyecto de implementación de la plataforma IN4 por Nokia. Asimismo, sostuvo que, al tratarse de intangibles, procedió a su deducción en un solo ejercicio, en atención a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en ese sentido, correspondía determinar la naturaleza del bien.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

Que respecto a la Orden de Compra N° ⁵⁷ de 5 de agosto de 2008 (folios 251 a 254), cabe señalar que la misma fue materia de análisis en el reparo por "Deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo", respecto del Software proyecto corporativo IN4/0043700 (Código N° 134700001310), en el que se indicó que corresponde a la adquisición de una "Plataforma IN4 Hardware" por US\$ 1 400 000,00, y una "Plataforma IN4 Software" por US\$ 1 960 000,00, y en ambos casos se alude a "IN4 Hardware Capacity Extension 2'000,000 suscribers @ \$ 3.09/subs (HW+SW+Serv)", y en cuanto a la Orden de Compra N° ⁵⁸ de 15 de julio de 2008 (folios 248 a 250), cabe indicar que corresponde a la adquisición de "IN4 2 MM – Servicios NSN Peru" por US\$ 2 820 000,00, y en la que también se alude a "IN4 Expansion Capacity Extension 2'000,000 suscribers @ \$ 3.09/subs (HW+SW+Serv)". Cabe precisar que en ambas órdenes de compra se indicó que los términos y condiciones fueron los suscritos en el contrato de 20 de abril de 2006, firmado entre la recurrente y ⁵⁹.

Que adicionalmente, obra el documento denominado "Provisional acceptance certificate: Implementación de Hardware, Software y Servicios de Plataforma IN4" de 26 de diciembre de 2008⁶⁰ (folio 1375), suscrito tanto por la recurrente como por ⁶¹ que establece lo siguiente: *"Por medio de la presente se certifica la culminación de la instalación de la plataforma IN4, la misma que ha pasado a servicio comercial el día 11 de diciembre de 2008. (...) Sirve la presente como Certificado Provisional de Aceptación de entrega del Hardware, Software y Servicios de acuerdo a lo especificado en las órdenes de compra mencionadas"*⁶¹.

Que como se advierte, el importe materia de reparo está relacionado a la Orden de Compra N° ⁶² siendo que esta se encuentra relacionada con la Orden de Compra N° ⁶² y conforme con lo señalado por la recurrente, ambas constituyen software relacionadas al proyecto de implementación de la plataforma IN4, y en ese sentido, corresponde remitirnos al análisis efectuado en el reparo por "Deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo", respecto del Software proyecto corporativo IN4/0043700 (Código N° 134700001310), en el que se concluyó que la recurrente suscribió un contrato para la adquisición de una plataforma de servicios prepago, y de ser el caso, también para la ampliación de su capacidad, siendo que ello implicó componentes de hardware y software, y dado que el software conjuntamente con el hardware adquiridos, ampliaban la capacidad de la citada plataforma, calificaban como una mejora de esta, por lo no procedía que la recurrente otorgue el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por otro lado, de los numerales 2 y 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 7325 y 7326), se tiene que la Administración dejó constancia que se ubicó en el Registro Auxiliar de Bienes del Activo el registro identificado con el Código N° 1347000013270 denominado "servicios Nueva IN4 Millones de suscrip", el mismo que tenía como fecha de activación el 26 de diciembre de 2008, por el importe histórico ascendente a S/ 7 551 744,64, verificándose que la recurrente amortizó este valor contable y tributariamente en el plazo de 3 años (S/ 2 517.248,21 en cada uno de los ejercicios desde el 2009 a 2011)⁶². En ese sentido, aun cuando hubiese correspondido darle el tratamiento de un intangible, y hubiese procedido la deducción de su amortización al amparo del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, como alega la recurrente, no correspondía que se

⁵⁷ Emitida por la recurrente a su proveedor

(domiciliado en Alemania).

⁵⁸ Emitida por la recurrente a su proveedor

⁵⁹ Contrato al que se hizo referencia al analizar el reparo por "Deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo", respecto del Software proyecto corporativo IN4/0043700 (Código N° 134700001310).

⁶⁰ Al que también se aludió al analizar el reparo por "Deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo", respecto del Software proyecto corporativo IN4/0043700 (Código N° 134700001310).

⁶¹ Entre ellas, las Órdenes de Compra N° ⁶² y

⁶² La Administración precisa que en las declaraciones juradas de los ejercicios 2009 a 2011 no se advierte que la recurrente haya considerado una adición por el importe correspondiente a dicha amortización.

Q. X



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

efectúe una deducción por el íntegro del importe de S/ 7 551 744,64 en el ejercicio 2009, pues la recurrente ya había amortizado este valor íntegramente en 3 ejercicios⁶³.

Que por lo antes expuesto, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que el reparo no se encuentra sustentado, pues la Administración señala, por un lado, que debieron reconocerse como un activo fijo, y por otro lado, que no se puede modificar el plazo de amortización sin autorización previa, cabe indicar que lo último fue señalado por la Administración, como un sustento adicional, esto es, que en el caso que se tratara de un intangible, al que corresponda darle el tratamiento previsto en el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, la recurrente ya había amortizado el mismo en el plazo de 3 años (ejercicios 2009 a 2011), por lo que si quería modificar el plazo a un año, correspondía obtener una autorización previa, conforme con lo previsto en la norma reglamentaria. Cabe precisar que, sobre la deducción de la amortización en 3 años, la recurrente no ha expuesto ningún argumento al respecto.

Que en cuanto al informe contable ("Informe de consultoría para") y al informe que habría sido elaborado por al que alude la recurrente, cabe señalar que nos remitimos a lo señalado en el análisis del reparo por "Deducción de la amortización del costo de intangibles que califican como componentes del activo".

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente instancia a los reparos efectuados, corresponde que la Administración tenga en cuenta ello y proceda a reliquidar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenida en la Resolución de Determinación N° y en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

- Numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

Que la Resolución de Multa N° (folios 11298 y 11299), fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación efectuada por la Administración respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 correspondiera 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 toda vez que la citada resolución de multa se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenidos en la Resolución de Determinación N° corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa, y en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar el importe de la sanción contenida en dicha resolución de multa.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral N° 1243-2020-EF/TF (folio 11516).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

⁶³ Cabe precisar que de autos no se advierte que la Administración haya cuestionado la deducción de S/ 2 517 248,21 en el ejercicio 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 07749-9-2020

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 10 de octubre de 2018, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VASQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
VA/D SAC/mpe.