

Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

EXPEDIENTE N° : 3653-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 3 de febrero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 29 de diciembre de 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ a _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007: y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ y _____ a _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, mediante Cartas N° _____ y _____ SUNAT y Requerimientos N° _____ y _____ de fojas 20183, 20184, 20215, 27106, 27107 y 27121, notificados el 23 de febrero y 13 de agosto de 2010¹, la Administración inició a la recurrente los procedimientos de fiscalización correspondientes al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.

Que como consecuencia de los aludidos procedimientos de fiscalización la Administración emitió los siguientes valores: (i) Resolución de Determinación N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, de fojas 27594 a 27791, y la Resolución de Multa N° _____, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 27816 y 27817, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; (ii) Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, de fojas 27452 a 27537, y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 27792 a 27815, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007; y (iii) Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, de fojas 27538 a 27593, y las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 27818 a 27841, vinculadas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.

¹ En el domicilio fiscal de la recurrente, según se corrobora de su Comprobante de Información Registrada, de foja 29097, mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia en ambos casos, de fojas 20216 y 27122, conforme con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que establecía que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que de la revisión de los referidos valores se aprecia que la Administración formuló diversos reparos, siendo que la recurrente con su recurso reclamación aceptó algunos de ellos², según se describe en los siguientes cuadros:

Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Resolución de Determinación N°			Aceptado en instancia de reclamación	Importe impugnado
N°	Reparos	Importe S/		
1	Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño	1 227 579,00	0,00	1 227 579,00
2	Gastos contabilizados en la Cuenta 64 - Tributos - General a las Ventas - Impuesto	45 715,00	0,00	45 715,00
3	Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles	1 063 280,00	0,00	1 063 280,00
4	Costos contabilizados en la Cuenta 69 - Costo de ventas	85 163,00	85 163,00	0,00
5	Derechos antidumping - Cuenta 69 Costo de ventas	667 064,00	0,00	667 064,00
6	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio	183 140,00	0,00	183 140,00
7	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Otras deducciones	159 204,58	33 820,57	125 384,01
8	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Provisión de cobranza dudosa	60 726,00	60 726,00	0,00
9	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Desvalorización de activo fijo 2006	76 159,00	0,00	76 159,00
10	Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios	2 578 945,00	0,00	2 578 945,00
11	Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo	1 548 624,00	0,00	1 548 624,00
12	Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual	0,00	0,00	0,00
13	Gastos de transporte no sustentados en la Tienda Departamental del Norte	174 191,00	174 191,00	0,00
14	Deducción no aceptada "Participación de utilidades según DDJJ Rectificatoria"	629 583,00	0,00	629 583,00

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007

Resoluciones de Determinación N°			Aceptado en instancia de reclamación	Importe impugnado
N°	Reparos al crédito fiscal	Importe S/		
1	Adquisición de activo fijo	14 359,00	0,00	14 359,00
2	Adquisición de intangibles	46 022,00	0,00	46 022,00
3	Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios	490 000,00	0,00	490 000,00
4	Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo	294 239,00	0,00	294 239,00
5	Reintegro de crédito fiscal por transferencia de activo fijo	803 414,00	0,00	803 414,00

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Resoluciones de Determinación N°			a	Aceptado en instancia de reclamación	Importe impugnado
N°	Reparos	Importe S/			
1. Reparos al coeficiente					
1.1	Enero y febrero de 2007 (coeficiente aplicable de 0,0128)			No acepta	
1.2	Marzo a diciembre de 2007 (coeficiente aplicable de 0,0160)			No acepta	
2. Reparos a la base imponible					
2.1	Ingresos no declarados	131 638,00	0,00		131 638,00
2.2	Ajuste a los ingresos por notas de crédito no sustentadas	349 659,00	349 659,00		0,00
2.3	Ajuste a los ingresos por notas de crédito Caja 029 Clientes varios no sustentados	51 671,00	51 671,00		0,00
2.4	Ajuste a los ingresos por notas de crédito Caja 029 Clientes varios con RUC no sustentados	92 910,00	92 910,00		0,00
2.5	Ingreso por venta de activo fijo a	6 386 635,00	0,00		6 386 635,00
2.6	Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual a	5 403 357,00	0,00		5 403 357,00

² De fojas 27312, 27313, 27345 y 27348.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que el mencionado recurso de reclamación fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, de fojas 28824 a 28891, apelada en el caso de autos, en la cual la Administración dejó sin efecto el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por concepto de Gastos contabilizados en la Cuenta 64 - Tributos - Impuesto General a las Ventas (S/ 45 715,00)³, y modificó el importe del reparo por Deducción no aceptada "Participación de utilidades según DDJJ Rectificatoria" de S/ 629 583,00 a S/ 625 926,00⁴.

Que en ese sentido, tomando en cuenta lo señalado en los considerandos anteriores, en el caso de autos corresponde emitir pronunciamiento por los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, y a la base imponible y coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, que se describen a continuación:

Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Resolución de Determinación N°			Importe S/
N°	Reparos		
1	Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal -	y - Bonos desempeño	1 227 579,00
2	Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -	- Amortización de intangibles	1 063 280,00
3	Derechos antidumping - Cuenta 69 Costo de ventas		667 064,00
4	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio		183 140,00
5	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Otras deducciones		125 384,01
6	Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Desvalorización de activo fijo 2006		76 159,00
7	Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios		2 578 945,00
8	Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo		1 548 624,00
9	Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual		0,00
10	Deducción no aceptada por concepto de "Participación de utilidades según DDJJ Rectificatoria"		(625 926,00)

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007

Resoluciones de Determinación N°		a	Importe S/
N°	Reparos al crédito fiscal		
1	Adquisición de activo fijo		14 359,00
2	Adquisición de intangibles		46 022,00
3	Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios		490 000,00
4	Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo		294 239,00
5	Reintegro de crédito fiscal por transferencia de activo fijo a		803 414,00

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Resoluciones de Determinación N°		a	Importe S/
N°	Reparos		
1. Reparos al coeficiente			
1.1	Enero y febrero de 2007 (coeficiente aplicable de 0,0128)		
1.2	Marzo a diciembre de 2007 (coeficiente aplicable de 0,0160)		
2. Reparos a la base imponible			
2.1	Ingresos no declarados		131 638,00
2.2	Ingreso por venta de activo fijo a '		6 386 635,00
2.3	Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual a '		5 403 357,00

Que asimismo, corresponde también pronunciarse sobre las Resoluciones de Multa N° a y a , emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007,

³ Vinculado a la Factura N° por la póliza de seguro N° , emitida por

⁴ Debido a que inicialmente la Administración determinó una mayor participación de utilidades de la recurrente como consecuencia de los reparos efectuados, y toda vez que dejó sin efecto el reparo vinculado a gastos por póliza de seguros no utilizado como crédito fiscal por S/ 45 715,00, dicha participación disminuyó.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.

Que conforme con lo expuesto, corresponde determinar si los reparos efectuados, así como las sanciones de multa antes indicadas, se encuentran conforme a ley.

Que a tal efecto, cabe tener presente que en virtud del convenio de estabilidad jurídica celebrado con el Estado Peruano el 10 de diciembre de 1998, la legislación del Impuesto a la Renta aplicable a la recurrente es la aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 y demás normas vigentes⁵ a la indicada fecha, de fojas 20016 a 20018.

A) IMPUESTO A LA RENTA

1. Resolución de Determinación N°

Que según se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27783 a 27785, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por los siguientes conceptos⁶: (i) Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño por S/ 1 227 579,00; (ii) Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles por S/ 1 063 280,00; (iii) Derechos antidumping - Cuenta 69 Costo de ventas por S/ 667 064,00; (iv) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio por S/ 183 140,00; (v) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Otras deducciones por S/ 125 384,01; (vi) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Desvalorización de activo fijo 2006 por S/ 76 159,00; (vii) Gastos imputados a la Asociación en Participación

⁵ Similar referencia se efectuó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10925-1-2019, emitida respecto de la recurrente vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

⁶ Adicionalmente, cabe anotar que según se da cuenta en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27785 a 27789, la Administración efectuó observaciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por los siguientes conceptos: (i) Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño por S/ 145 979,00; (ii) Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - - Selección personal por S/ 344 539,00; (iii) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 - Servicios prestados por terceros - - Gastos de asesoría por S/ 1 201 617,00; (iv) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 - Servicios prestados por terceros - - Mantenimiento por S/ 298 254,00; (v) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 - Servicios prestados por terceros - - Publicidad en revistas por S/ 21 758,00; (vi) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 - Servicios prestados por terceros - - Promoción y publicidad por S/ 29 498,00; (vii) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 - Servicios prestados por terceros - - Premios clientes por S/ 84 590,00; (viii) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 - Servicios prestados por terceros - - Investigación de mercado marketing por S/ 75 450,00; (ix) Gastos contabilizados en la Cuenta 64 - Tributos - - Impuesto General a las Ventas por S/ 74 527,00; (x) Gastos contabilizados en la Cuenta 65 - Cargas diversas de gestión - - Otras cargas diversas de gestión por S/ 76 367,00; (xi) Gastos contabilizados en la Cuenta 65 - Cargas diversas de gestión - - Activos menores por S/ 56 978,00; (xii) Gastos contabilizados en la Cuenta 65 - Cargas diversas de gestión - - Transferencia gratuita por S/ 832 577,00; (xiii) Gastos contabilizados en la Cuenta 66 - Cargas excepcionales - - Cargas diversas de ejercicios anteriores por S/ 15 272,00; (xiv) Gastos contabilizados en la Cuenta 67 - Cargas financieras - - Intereses avances account por S/ 166 316,00; (xv) Gastos contabilizados en la Cuenta 67 - Cargas financieras - - Pérdida por diferencia de cambio por S/ 817 142,00; (xvi) Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo por S/ 354 455,00; (xvii) Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles por S/ 9 582,00; (xviii) Ingresos contabilizados en la Cuenta 77 - Ingresos financieros - - Ganancia por diferencia de cambio por S/ 87 379,00; (xix) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Activos menores ¼ UIT por S/ 37 032,00; (xx) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio por S/ 33 537,00; (xxi) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Provisión de la facturación por S/ 457 567,00; (xxii) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Otras deducciones por S/ 14 408,00; (xxiii) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Intereses de tiendas departamentales (Comisión mercantil) por S/ 51 597,00; (xxiv) Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Trabajos de por S/ 31 778,00; (xxv) Ajuste a los ingresos por ventas - Notas de crédito emitidas por S/ 349 659,00; (xxvi) Ajuste a los ingresos por ventas - Notas de crédito emitidas Caja 029 Clientes varios por S/ 51 671,00; y (xxvii) Ajuste a los ingresos por ventas - Notas de crédito emitidas Caja 029 Clientes varios con RUC por S/ 92 910,00; asimismo, reconoció las deducciones por (i) Adición efectuada en exceso vía DDJJ Renta Anual por concepto de Renta de 5ta asumida por S/ 886 917,00 y (ii) Participación de Utilidades según DDJJ Rectificatoria por S/ 394 042,00; los que fueron aceptados y declarados por la recurrente con la declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario Virtual PDT N° de 11 de enero de 2011, de fojas 28712 a 28714, por lo que no son materia de grado en autos.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

por publicidad en diarios por S/ 2 578 945,00; (viii) Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo por S/ 1 548 624,00; (ix) Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual; y (x) Deducción no aceptada por concepto de "Participación de utilidades según DDJJ Rectificatoria" por S/ 625 926,00.

1.1. Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y Bonos desempeño (S/ 1 227 579,00)

Que la recurrente explica que el presente reparo se asocia a dos aspectos: Gastos por bonificación de desempeño por S/ 1 131 713,01 y Gastos por pagos de liquidaciones por S/ 95 865,78.

Que en cuanto a los Gastos por bonificación de desempeño señala lo siguiente:

- La precisión asociada al criterio de generalidad fue dispuesta por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000, por lo que no le resulta aplicable al habersele estabilizado el régimen tributario el 13 de diciembre de 1998; además el referido criterio, a diferencia de los criterios de normalidad y razonabilidad, no deriva ni guarda relación con el principio de causalidad, sea este objetivo o subjetivo, por lo que dicha norma resulta ser innovativa encubierta bajo el ropaje de norma interpretativa, la cual a su vez busca limitar la disminución de utilidades de las compañías. Precisa que el hecho que una bonificación o gratificación que no cumpla con la generalidad, no significa que aquella no sea necesaria para generar rentas, ya que los pagos efectuados a los trabajadores están relacionados con la fuente productora de renta, al estar destinados a la fuerza de trabajo que genera ingresos y utilidades.
- El importe de S/ 1 131 713,00 fue pagado a favor de (Gerente General), (Gerente Comercial), (Gerente de Marketing), (Gerente Tiendas Max), (Gerente de Compras), (Gerente de Tiendas), (Auditor Interno) y (Contador), lo que se realizó con anterioridad al vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 (22 y 28 de febrero de 2008); para lo cual cumplió con presentar las boletas de pago de los trabajadores, recibos de pago, cartas de orden remitidas al banco y estados de cuenta por los cargos efectuados.
- Por el pago de S/ 1 131 713,00 cumplió con la retención del Impuesto a la Renta, lo que puede comprobarse con las declaraciones juradas presentadas ante la Administración y al haberse declarado y pagado el impuesto retenido en febrero de 2008 resulta procedente aceptar la deducción del gasto.
- Para la Administración los bonos por desempeño provisionados como gasto al 31 de diciembre de 2007 por S/ 1 131 713,00 corresponden a un concepto distinto al pago de utilidades realizado en febrero de 2008 por el mismo importe, esto es, que para la Administración la provisión contable no se asocia al pago porque los conceptos no coinciden pese a que ambos aluden a la misma cantidad (S/ 1 131 713,00). Sobre ello resalta que es evidente que la provisión del año 2007 y el pago posterior por el mismo importe se refiere a una única transacción, vínculo que no hace más que confirmar que no se ha pagado algo diferente a lo provisionado como gasto en el ejercicio 2007 y, estando a que el pago se realizó el 28 de febrero de 2008, este se encontraba dentro del plazo del vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007. Agrega que afirmar que el pago del año 2008 corresponde a utilidades complementarias del ejercicio 2008, sobre la base de que se tratarían de conceptos distintos ("bonificaciones por desempeño" y "utilidades complementarias") o que las boletas de pago tienen columnas diferentes para "bonificaciones" y "utilidades", es negar una realidad que no puede rebatirse; concluyendo al respecto que se está ante una sola transacción que coincide en el importe (S/ 1 131 713,00), debiendo considerarse además que ninguna compañía paga utilidades del ejercicio 2008 en el segundo mes de dicho año, por lo que no puede sostenerse que el pago de febrero de 2008 no corresponde a la provisión por bonificación del ejercicio 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

- La razonabilidad debe establecerse con base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos del ejercicio, sobre lo cual debe verificarse los conceptos de ventas netas y otros ingresos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, relacionándolos con el importe de la gratificación, a partir de lo cual se puede concluir si el gasto cumple con el principio de razonabilidad, criterio que ha sido vertido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 4212-1-2007 y 846-2-2008; precisando al respecto que en el ejercicio 2007 las ventas netas ascendieron a S/ 1 123 020 425,00, que sumadas a otros ingresos gravados dio como resultado S/ 1 208 460 885,00, por lo que los pagos realizados a favor de sus trabajadores (S/ 1 131 713,00) guardan razonabilidad con el total de sus ventas, cumpliéndose así con el citado criterio, así como con el de proporcionalidad.
- Anota que aun cuando ha señalado que no le resulta aplicable el criterio de generalidad, al vulnerar el convenio de estabilidad tributaria del régimen del Impuesto a la Renta vigente al ejercicio 1998, los pagos efectuados a favor de los trabajadores no fueron entregados de manera discrecional o arbitraria. Al respecto explica que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00947-4-2003, 01752-1-2006 y 11321-3-2007 se ha precisado que la generalidad no depende del número de sujetos involucrados sino de la categoría, rango o características similares de los trabajadores beneficiarios, considerando la jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica u otros. Considerando ello, señala que en su caso cumplió con otorgar utilidades voluntarias con carácter general debido a que todos los gerentes fueron beneficiarios del pago, así como los dos puestos más relevantes del área de administración financiera, no existiendo otros trabajadores en el mismo nivel de aquellos. En esa línea, el pago efectuado a 8 trabajadores lo realizó de la siguiente manera: 6 trabajadores ocupaban cargos gerenciales de primera línea, que se encuentran dentro del nivel y jerarquía más alta dentro de la línea de carrera de y 2 trabajadores ocupaban puestos clave de administración financiera, remitiéndose para tal efecto a su organigrama presentado en el procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, cuestiona dos puntos planteados por la Administración, siendo el primero referido a que en las planillas de la empresa figuran otros ejecutivos con cargos de gerentes, quienes no habrían sido beneficiados con las utilidades voluntarias, al haberse otorgado solo a 8 de un total de 52; y el segundo, a que no habría presentado documentación por la asignación de las utilidades voluntarias a cada uno de los beneficiados, el rendimiento y el logro de objetivos que justifiquen los pagos, metas y la base de cálculo de los importes otorgados.

Que al respecto, menciona que con el Acta de Junta de Accionistas de 15 de julio de 2011 se ratificó el pago de las utilidades voluntarias⁷ del ejercicio 2007 a 8 directivos por su exitosa gestión, documento con el que se ratifica lo ocurrido, el que se realizó para regularizar cualquier omisión formal.

Que indica que en el caso de (Gerente General), (Gerente Comercial), (Gerente de Marketing), (Gerente Tiendas Max), (Gerente de Compras) y (Gerente de Tiendas), al vincularse al área comercial reciben una asignación para premiar el desempeño por la productividad en ventas; en tanto que en el caso de (Auditor Interno) y (Contador), el otorgamiento de la asignación se asocia a la labor administrativa que desarrollan por la responsabilidad del cargo. Agrega que los importes pagados se dieron en función a los cargos de los beneficiarios, según ha explicado anteriormente.

Que de otro lado, señala que el reparo carece de sustento, dado que para la Administración se habría pagado utilidades voluntarias de 8 trabajadores en febrero de 2008 por utilidades devengadas en el mismo año, debido al extorno y reclasificación que se produjo en el 2008, y que no se habría demostrado que el pago se asociaba a bonos de desempeño del año 2007; sin embargo, para ello equipara lo ocurrido en el ejercicio 2006, lo que no tiene sentido, debido a que efectúa un análisis deductivo que no resulta aplicable al caso.

⁷ Realizada en febrero de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que cuestiona también lo mencionado por la Administración respecto a que la provisión registrada en el año 2007 y extornada el 2008, es distinta a la provisión por utilidades voluntarias del año 2008, debido a que (i) la denominación de la provisión del 2007 fue por "Bonos de desempeño", la que no coincide con la provisión del 2008 por "Utilidades complementarias", y (ii) porque en las boletas de pago las bonificaciones y utilidades tienen columnas independientes. No obstante ello, deja de lado en su análisis que la provisión del 2007 por "Bonos de desempeño" y la provisión del 2008 por "Utilidades complementarias" coinciden en los montos; tampoco considera los usos y costumbres de las empresas, por los cuales las utilidades o bonos se pagan los primeros meses del ejercicio siguiente, no siendo razonable sostener que las utilidades complementarias del 2008 se pagan en febrero y marzo del mismo año, pues en dicho momento en los estados financieros aún no existen utilidades.

Que sin perjuicio de lo señalado anteriormente, refiere que la Administración incluyó indebidamente S/ 125 384,01 como reparo, el cual fue adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagado antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada, de acuerdo con los papeles de trabajo y los asientos contables presentados, según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N°

Que ahora bien, en cuanto a los Gastos por pagos de liquidaciones, refiere que la Administración cuestionó el pago a sus beneficiarios, sobre lo que proporcionó la Liquidación de Beneficios Sociales N° 4 de 13 de diciembre de 2007, vinculada a , en la que consta el otorgamiento de un bono de productividad de S/ 72 384,30, así como la Liquidación de Beneficios Sociales N° 5 de 22 de enero de 2007, por por el otorgamiento de un bono por S/ 23 481,48; siendo que de ambos se obtiene el importe materia de reparo de S/ 95 865,00; anotando que presentaría los medios probatorios para sustentar su deducción.

Que con escrito ampliatorio de 20 de marzo de 2012, de fojas 29341 a 29344, reitera sus argumentos, e indica que aun cuando no le es aplicable el criterio de generalidad, debe considerarse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003 y 06671-3-2004, en las que se estableció que aun cuando no se cumpla con el criterio de generalidad, el gasto es deducible en la medida que incrementa las rentas netas de quinta categoría de los trabajadores.

Que en cuanto a los Gastos por bonificación de desempeño, precisa que ningún gerente – al que denomina – de "primera línea" se excluyó del otorgamiento del beneficio; y con relación a los Gastos por pagos de liquidaciones, anota que los pagos efectuados a y se asocian al pago por liquidación o cese, por lo que aun cuando la documentación presentada⁸ acredita los pagos efectuados, no sería razonable que los pagos sean postergados meses después cuando el vínculo laboral dejó de existir.

Que con escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29394 a 29412, explica la forma en que realizó los pagos a los trabajadores beneficiarios, lo que se dio el 22 y 28 de febrero de 2008, de lo que concluye que el pago a estos se realizó con anterioridad al vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que en su escrito de alegatos, de fojas 29537 a 29541, solo alude a los Gastos por bonificación de desempeño; respecto de los cuales repite que no resulta aplicable el criterio de generalidad a los bonos por desempeño, debido a que estos resultan deducibles conforme con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual ha señalado también el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 05822-1-2018 y 09289-1-2019, y precisa que efectuó la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría; asimismo, anota que la Administración no ha cuestionado la existencia ni la entrega de los bonos de desempeño, observando la generalidad, correspondiéndole en este último caso que sea ella quien ostente la carga de la prueba⁹ para acreditar que los conceptos otorgados no tenían calidad de remunerativos¹⁰, lo que no hizo.

⁸ Liquidaciones de Beneficios Sociales N° 4 y 5.

⁹ Sobre la carga de la prueba cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013.

¹⁰ Sobre ello cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18554-1-2011, que estableció que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, debe verificarse lo siguiente: 1) La finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) Su entrega no sea periódica, y 3) Sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que reitera que el criterio de generalidad fue incorporado en la Ley del Impuesto a la Renta con la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, no resultándole aplicable al haber estabilizado el régimen vigente al ejercicio 1998. Sin perjuicio de ello, señala que cumplió con demostrar que la entrega de los bonos por desempeño se realizó con carácter general a los empleados de los niveles más altos de la empresa vinculados al área comercial, así como a los dos puestos más relevantes del área de administración financiera; lo que acreditó con las boletas de pago, cartas de orden emitidas al banco, recibos de pago y estados de cuenta.

Que indica además que el gasto fue registrado contablemente en el ejercicio 2007 como "bonificación por desempeño" por S/ 1 131 711,00, que corresponde a su verdadera naturaleza, sin embargo, en las boletas de pago del 2008 se consignó "utilidades complementarias" por S/ 1 131 711,00; y si bien la Administración afirma que la provisión no corresponde al pago porque los conceptos difieren, pese a ser importes iguales, ello no resulta exacto, significando más bien una afirmación arbitraria. Anota que el cuestionamiento de la Administración al devengo de los bonos por desempeño se fundamenta en el registro contable, pues considera que al haberse extornado y reclasificado en el ejercicio 2008, tales bonos no se habrían devengado en el ejercicio 2007; sin embargo, conforme se ha indicado en la Resolución N° 00644-4-2022, el reconocimiento de gastos no se encuentra supeditado a su registro contable en el mismo ejercicio.

Que finalmente, destaca que los bonos otorgados resultan razonables, al representar el 0,9% del total de los ingresos de la empresa, y también proporcionales a las remuneraciones de los trabajadores beneficiarios con el bono.

Que por su parte, la Administración, del mismo modo que la recurrente, explica que el total del reparo de S/ 1 227 579,00 se asocia a dos aspectos: Gastos por bonificación de desempeño por S/ 1 131 713,01 y Gastos por pagos de liquidaciones por S/ 95 865,78.

Que en cuanto a los Gastos por bonificación de desempeño, refiere que en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la bonificación registrada por la recurrente como gasto del ejercicio 2006 no fue pagada antes de la presentación de la declaración jurada anual, ni en el ejercicio 2007, sobre lo cual aquella sostuvo que dicho concepto fue extornado el 2007, y si bien ello no puede observarse en el ejercicio 2007, resalta el tratamiento contable y tributario realizado por la recurrente, por el que registra y deduce como gasto en el 2006 una bonificación de personal que no fue pagada antes de la declaración anual del Impuesto a la Renta del 2007, ni durante dicho año, cuya provisión luego extornó en el mes de mayo de 2007.

Que indica que la recurrente no acreditó el pago de los bonos registrados en las Cuentas "Bonificación de desempeño" y - "Bono por desempeño", con abono a la Cuenta - "Remuneraciones por pagar" por el importe de S/ 1 131 713,01, ni su devengo en el ejercicio 2007.

Que refiere que en las boletas de pago presentadas se consigna el concepto de "utilidades voluntarias" a favor de

y por el total de S/ 1 131 713,00; siendo que en los recibos de pago proporcionados de febrero de 2008 se consigna el concepto de "participación de utilidades voluntarias del ejercicio 2007", los que están suscritos por la recurrente, mas no con la firma del trabajador como constancia de su recepción y aceptación.

Que asimismo, menciona que si bien la recurrente registró un cargo en las Cuentas y por S/ 1 131 713,01, el 29 de febrero de 2008 fue extornado y reclasificado, tratamiento similar a aquel seguido por los bonos registrados como gasto en el 2006 y extornados en el 2007. Resalta que por un lado se tiene la reclasificación y extorno en el 2008 del registro del gasto de bonificaciones de desempeño de 2007 y, por otro, la provisión de un gasto en el 2008 pero con la denominación "utilidades complementarias"; concepto consignado en las boletas de pago de los trabajadores beneficiados y en las

los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

planillas de pago de febrero de 2008, observándose así el tratamiento diferenciado de los bonos de desempeño y de la utilidad complementaria, lo que además se muestra en los cuadros de las citadas planillas de febrero 2008, así como de la planilla de ejecutivos del citado año, una columna independiente para los bonos de productividad otorgados y otra para la utilidad complementaria, existiendo una columna adicional respecto del adelanto de las citadas utilidades complementarias, lo cual se corrobora de las boletas de pago de los ejecutivos beneficiados. En ese sentido, indica que el concepto de bonos por desempeño provisionados como gasto al 31 de diciembre de 2007, por el importe de S/ 1 131 713,01 y que fue extornado en el 2008, es distinto al concepto de utilidad complementaria anotada como gasto en el 2008 y que, de este modo, la clara diferenciación de ambos conceptos, evidencia que el error en la denominación de utilidad voluntaria por la de bono de desempeño alegado por la recurrente, carece de sustento.

Que del mismo modo, alude a la carta de gerencia de asesoría legal de la recurrente de 29 de diciembre de 2010, en la que se indica que no tiene por política efectuar pago de utilidades voluntarias o complementarias, y que de hacerlo dichos conceptos debían aprobarse mediante la Junta General de Accionistas y ser consignados en actas; no obstante ello, menciona que la recurrente asocia las utilidades voluntarias a los pagos realizados a los 8 trabajadores beneficiados, lo que resta fehaciencia a sus afirmaciones, pues inicialmente afirma que el gasto corresponde a bonos de productividad al no contar con política de otorgar utilidades voluntarias, para luego sostener que los gastos sí corresponden a utilidades voluntarias. Considerando ello, señala que lo mencionado por la propia recurrente, corrobora la naturaleza de utilidades voluntarias del registro como gasto en el ejercicio 2008, así como que no se encuentra acreditado que dicho registro corresponda al 2007, al afirmar que no consignó algún acta de directorio por las utilidades complementarias o voluntarias.

Que de lo expuesto, anota que considerando la práctica contable de los bonos registrados como gasto en el 2006, los cuales fueron extornados y no pagados en el 2007, se tiene que los bonos de desempeño provisionados como gastos en el 2007 fueron extornados, y se registraron como gasto en el ejercicio 2008, utilidades complementarias respecto de ocho trabajadores.

Que agrega que aún cuando se hubiera acreditado el pago del concepto de utilidad voluntaria antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, corresponde al registro de utilidades voluntarias del ejercicio 2008, sobre el cual no se ha demostrado su vinculación con el gasto anotado al 31 de diciembre de 2007 por bonos de desempeño, por lo que la recurrente no acreditó el pago del gasto por bonos de desempeño, de acuerdo con el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, concluyendo así que no devengó en el ejercicio 2007.

Que de otro lado, refiere que aun cuando el registro del gasto por utilidad voluntaria de febrero de 2008 correspondiera a bonos provisionados como gasto en el ejercicio 2007 y se haya acreditado su pago antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, correspondía que la recurrente acreditara el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que sobre ello indica que considerando la existencia de una política de bonificación por productividad al total de trabajadores, la recurrente no ha probado que los mayores ingresos del 2007 con relación al 2006 se debieron a la labor del personal ejecutivo beneficiado por la participación adicional voluntaria, ni acreditó en qué medida dicho personal contribuyó a tal incremento.

Que asimismo, menciona que del total de 52 ejecutivos que figuran en planilla, solo 8 fueron los beneficiados, existiendo dentro de su planilla otros ejecutivos con cargo de gerente, así como el sub-gerente, gerente divisional y *product manager* que no obtuvieron el beneficio; sin que la recurrente sustente documentariamente la asignación de las utilidades voluntarias a los beneficiarios, el rendimiento y el logro de objetivos de ellos que justifiquen los pagos, las metas alcanzadas que hayan agregado valor a la empresa y la base del cálculo de los montos otorgados, por lo que la participación voluntaria otorgada no cumple con el principio de generalidad.

Que respecto del Acta de la Junta General de Accionistas de 15 de julio de 2011, señala que la ratificación en ella descrita, del pago de utilidades voluntarias a 8 trabajadores, confirma su posición en lo concerniente



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

a la naturaleza de utilidades voluntarias de dicho pago, que difieren de los bonos de desempeño deducidos como gasto en el ejercicio 2007 y respecto de los cuales no se acreditó su pago, y que aun cuando ambos correspondan al mismo concepto, estos no cumplen con el criterio de generalidad.

Que por los Gastos por pagos de liquidaciones menciona que de las cartas por las transferencias de pagos de haberes emitidas al _____ y el detalle de los trabajadores de la planilla de ejecutivos, relacionado con las citadas cartas, no se verifica el pago de las liquidaciones a los ejecutivos

y _____ Anota que los pagos por las planillas de julio y diciembre de 2007 corresponden a los importes recibidos por los trabajadores de la planilla ejecutivos detallados en el Resultado del Requerimiento N° _____ en los que no se encuentran los importes de las liquidaciones de ninguno de ellos. Asimismo, indica que de la revisión de los pagos del ejercicio 2007 tampoco se verifica la cancelación del importe observado.

Que según se aprecia del Anexo N° 2 y numeral 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 27785, 27757 a 27781, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - _____ y _____ - Bonos desempeño por S/ 1 227 579,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____ así como sus resultados, y señalando como base legal el inciso I) del artículo 37 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 19789 a 19791, a fin de verificar los cargos realizados en la Cuenta 62 – Cargas de personal¹¹, la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de las operaciones anotadas en las cuentas¹²: (i) _____ – Bonificaciones de desempeño por S/ 2 816 996,00 y (ii) _____ – Bonos de desempeño por S/ 1 004 729,00, detalladas en los Anexos N° 2.1 y 2.2, de fojas 19767 y 19768, acreditara y proporcionara: **(1.1)** Los comprobantes de pago originales de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago, en concordancia con lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, que se traten de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada; para lo cual debía presentar contratos y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, planillas, constancias, certificados, actas u otros, así como los documentos que acrediten el destino del gasto y sus beneficiarios; siendo que, de tratarse de operaciones con sujetos no domiciliados, debía acreditar las retenciones del Impuesto a la Renta por las rentas obtenidas de fuente peruana, con la documentación sustentatoria correspondiente; siendo que, de tener un posición contraria debía expresar por escrito con los argumentos de hecho y de derecho el motivo por el cual no efectuó la retención del Impuesto a la Renta; **(1.2)** La conciliación de las planillas de remuneraciones y liquidaciones con la contabilidad; **(1.3)** El Organigrama y Manual de funciones; y **(1.4)** la copia de la Junta General de Socios u otro libro de carácter legal en el que se indiquen las políticas para el pago de los bonos o gratificaciones extraordinarias otorgadas a sus trabajadores.

Que asimismo, en cuanto a lo solicitado en el numeral **(1.1)**, antes descrito, le requirió adicionalmente que a fin de sustentar debidamente los cargos en las cuentas antes mencionadas, debía tener en cuenta que: a) Los comprobantes de pago deben ser identificados plenamente con los importes cargados en las cuentas de gastos consignados en los anexos; b) Si los cargos corresponden a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si este estuviera provisionado en varios meses debía determinar el cuales y como se llegaba al monto facturado; y c) Exhibir el documento que acredite el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria por la cancelación de los proveedores.

Que de los citados Anexos N° 2.1 y 2.2 al Requerimiento N° _____ de fojas 19767 y 19768, se advierte que la Administración detalló los asientos en los cuales se registraron las operaciones anotadas en las Cuentas _____ – Bonificaciones de desempeño y Cuenta _____ – Bonos de desempeño, respecto de las cuales la recurrente debía proporcionar la información y documentación antes mencionada. Cabe indicar que en el Anexo N° 2.1 detalló diversos conceptos, anotados en la Cuenta

¹¹ En la que se registró el total de S/ 4 281 781,00.

¹² Además de la Cuenta _____ – Selección de Personal por S/ 460 056,00.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

– Bonificaciones de desempeño, vinculados al pago de planillas de enero a diciembre de 2007, así como extornos de provisiones que había efectuado la recurrente, que suman un total de S/ 2 816 995,81, precisando que estos estaban registrados mediante los Asientos N°

y en el Anexo N° 2.2 detalló los conceptos anotados en la Cuenta – Bonos de desempeño, por S/ 1 004 729,00, mediante los Asientos N° y siendo que dicho monto estaba compuesto, entre otros, por la provisión efectuada el 31 de diciembre de 2007 por S/ 1 006 329,00.

Que mediante el escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19241, la recurrente indicó que durante el año 2007 entregó sumas de dinero con carácter general tanto a los ejecutivos como a sus empleados por un desempeño destacado, según los objetivos y metas que fija cada gerencia, que fue centralizado en políticas de la Gerencia Corporativa de Recursos Humanos, las que fueron deducidas conforme con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando documentación a efecto de acreditar ello.

Que en los numerales 1.1.1 y 1.1.2 del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19694 a 19707, la Administración dio cuenta de lo señalado así como de la documentación proporcionada por la recurrente, e indicó que mediante el requerimiento antes mencionado, solicitó que sustentara el gasto registrado en la Cuenta – Bonificaciones de desempeño por S/ 2 816 996,00 y Cuenta – Bonos de desempeño por S/ 1 004 729,00, no obstante, la recurrente exhibió el sustento del total de gastos provisionados en las mencionadas cuentas, sin proporcionar documentación específica por cada registro contable requerido.

Que posteriormente, dio cuenta que la recurrente proporcionó un cuadro resumen señalando que el total de los gastos deducidos en el ejercicio 2007 anotados en las Cuentas – Bonificaciones de desempeño y – Bono por Desempeño, ascienden a S/ 3 619 250,81 y S/ 1 022 839,00, respectivamente; los mismos que están compuestos, según la recurrente, por los siguientes conceptos:

Según Balance General al 31/12/2007 ¹³		Según la recurrente	
Cuenta Bonificaciones de Desempeño	3 619 250,81	1. Bonos pagados 2007 (abril-diciembre)	
		- Planilla ejecutivos	1 327 085,17
		- Liquidaciones	122 163,02
		- Planilla empleados - Productividad	244 345,62
		- Planilla empleados - Desempeño	7 660,00
		(A) 1 701 253,81	
Cuenta Bono por Desempeño	1 022 839,00	2. Bonos pagados 2008 (enero-abril)	
		- Planilla ejecutivos	658 342,42
		- Liquidaciones	64 693,92
		- Planilla empleados - Productividad	128 695,00
		- Planilla empleados - Desempeño	43 940,00
		- Adelanto de bono abril 2008	670 991,11
		(B) 1 566 662,45	
		3. Utilidad complementaria	(C) 1 131 713,01
		Subtotal (1) + (2) + (3)	(D) 4 399 629,27
		Adición en declaración jurada 2007	(E) 96 482,00
TOTAL	4 642 089,81	TOTAL (D) + (E)	4 496 111,27

Que al respecto, la Administración realizó, entre otras, las siguientes observaciones:

- Bonos y bonificaciones provisionados en el 2007 cuyo pago no ha sido acreditado (S/ 1 236 369,26)

¹³ Conforme dio cuenta la Administración, la recurrente presentó el sustento sobre el total de los gastos de las Cuentas y no por cada registro.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

La Administración mencionó que por el importe de S/ 1 701 253,81¹⁴ la recurrente presentó: las planillas de pagos de remuneraciones a empleados y ejecutivos de abril a diciembre de 2007, en las que registró dicha suma, vouchers de diario por la provisión del gasto, cartas remuneraciones de abril a diciembre de 2007, estados de cuenta y vouchers de caja y bancos, que incluyen pagos de bonos y bonificaciones a los empleados y ejecutivos por el importe de S/ 1 701 253,81; el mismo que se compone de los siguientes conceptos: Planilla ejecutivos por S/ 1 327 085,00, Planilla empleados por S/ 252 006,00 (compuesto a su vez por Planilla empleados-Productividad y Planilla empleados-Desempeño por S/ 244 345,62 y S/ 7 660,00, respectivamente) y Liquidaciones (Bonos) por S/ 122 163,00 (importe que a su vez, según el Anexo N° 2.5 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19483 y 19484, está compuesto por liquidaciones de abril, julio y diciembre por S/ 26 297,24, S/ 23 481,48 y S/ 72 384,30).

Asimismo, consideró como antecedente el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en el que el saldo al 31 de diciembre de 2006 de la Cuenta Remuneraciones por pagar, estaba compuesto de la siguiente manera:

Subcuenta		Remuneraciones por pagar	
Fecha	Comprobante	Concepto	Importe S/
31/12/2006		Prov. Horas extras 10/06	13 820,21
31/12/2006		Prov. Bonos empleados S/ 318 160,00	1 042 735,45
31/12/2006		Prov. Bonos rol privado S/ 724 575,45	
		Redondeo	0,15
			1 056 555,81

En cuanto al saldo de S/ 1 056 555,81, indicó que corresponde a provisiones de gastos por bonos a empleados y ejecutivos, deducidos en el ejercicio 2006 y pagados en el ejercicio 2007; y si bien se acreditó el pago de abril a diciembre de 2007 por S/ 1 701 254,00, no se presentó el sustento que acredite el pago de los bonos deducidos en el ejercicio 2006 que se mantenían como cuenta por pagar al 1 de enero de 2007 por S/ 1 042 735,45. Agregó que al revisar las planillas de pago de remuneraciones a empleados y ejecutivos, verificó que de enero a diciembre de 2007 realizó el pago de bonos y bonificaciones al personal por S/ 1 507 620,00, importe al que le resta el saldo inicial de bonos por pagar registrado en la Cuenta - Remuneraciones por pagar (S/ 1 042 735,45); con lo cual la recurrente acredita el pago de bonos del 2007 por S/ 464 884,55.

En ese sentido, mencionó que por el concepto de Bonos y bonificaciones devengados en el ejercicio 2007 respecto del importe total de S/ 1 701 253,81, la recurrente acreditó su pago por S/ 464 884,55, por lo que reparó la diferencia (S/ 1 236 369,26), que corresponde al pago de bonos por los que no se cuenta con documentación sustentatoria, al no acreditarse que el pago se realizó durante el ejercicio 2007, ni al vencimiento para la presentación de la declaración jurada del ejercicio 2007.

- Utilidad complementaria pagada en febrero de 2008 (S/ 1 131 713,01)

La Administración indicó que en la planilla de pagos de remuneraciones a ejecutivos del mes de febrero de 2008 la recurrente registró un importe de S/ 1 131 713,01 por concepto de "Utilidades Complementarias", respecto del cual presentó: la planilla de pagos, voucher de diario en el que registra dicho importe con cargo a la Cuenta - Participaciones por pagar, y las boletas de pago de los ejecutivos en las que se encuentra el concepto "Utilidad Complementaria" pagado en febrero de 2008.

Al respecto, mencionó que el concepto observado podía deducirse en el ejercicio comercial al que corresponde cuando haya sido pagado dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio 2007, lo que en el presente caso ocurrió el 1 de abril de 2008, no obstante, la recurrente no cuenta con la documentación sustentatoria que acredite que dicha provisión realizada en el año 2007 corresponda a bonificaciones al personal devengadas en dicho ejercicio, siendo que, por el contrario, adjuntó un voucher de 29 de febrero de 2008 signado con el N°

¹⁴ Descrito en el ítem "(1)" del cuadro anterior.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

2141, por "Extorno provisión bonos de productividad dic 07" por la suma de S/ 1 006 329,00. Asimismo, indicó que tampoco acreditó el carácter general y proporcional de tales utilidades complementarias otorgadas a sus ejecutivos, como acuerdos de los directivos para el otorgamiento de utilidades complementarias, las bases de cálculo de las utilidades complementarias otorgadas, actas de directorio o junta de accionistas u otros documentos, a efecto de acreditar la necesidad del gasto y el ejercicio al que corresponden. En ese sentido, observó la suma de S/ 1 131 713,01, correspondiente a utilidades complementarias provisionadas y pagadas en febrero de 2008.

Que posteriormente, mediante el Ítem 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1339 a 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1075 a 1085, en el que indicó que a lo largo del año 2007 efectuó cargos a resultados por bonos de desempeño y productividad, de acuerdo con su política de bonos; anotando que es política de la empresa realizar el pago de bonos del ejercicio anterior, lo que se efectúa a más tardar hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y con ello se habilita la deducción del gasto en el ejercicio en el que corresponde.

Que por la observación vinculada a la Utilidad complementaria pagada en febrero de 2008 correspondiente a bonos de 2007 por S/ 1 131 713,01, señaló que no tiene como política realizar pagos por utilidades complementarias o voluntarias, como afirma la Administración, siendo que cualquier pago debía ser aprobado por la Junta General de Accionistas, lo que no ocurrió en el presente caso.

Que mencionó que de acuerdo con su política los pagos anteriores a la presentación de la declaración jurada corresponden solo a bonos o utilidades registradas en el ejercicio anterior, ello debido a que las retribuciones al personal devengadas en un ejercicio son pagadas entre abril del mismo ejercicio y marzo del siguiente ejercicio.

Que explicó que para la Administración se efectuaron pagos por este concepto debido a motivos formales y no sustanciales, pues considera la glosa del concepto de pago consignada en la planilla y la boleta de pago, en las que se indicó "Utilidades voluntarias", los que en realidad correspondían a bonos provisionados en el año 2007, tratándose de un error material, sobre lo que existe jurisprudencia en el sentido que se debe considerar el hecho sustancial y no así la formalidad que se le da a la operación.

Que indicó que si bien el procedimiento de fiscalización es del ejercicio 2007, el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta exige que los gastos por pagos de bonos deben pagarse hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, encontrándose obligada la Administración a verificar el cumplimiento de dicho requisito, debiendo pronunciarse sobre una operación realizada en un período distinto al fiscalizado; sobre ello señala que adjunta una carta del Gerente de Recursos Humanos y otra de la Gerencia Legal en las que manifiestan que no se efectuaron pagos por utilidades voluntarias ni complementarias en el período fiscalizado, ni en ningún otro ejercicio.

Que señaló que en el ejercicio 2008 efectuó el pago de la suma de S/ 1 131 713,01, que se vincula a los Asientos N° y explicando por cada uno de ellos lo siguiente: (i) Asiento N° el 31 de diciembre de 2007 realizó la provisión de bonos de productividad por S/ 1 006 329,00 cargado en la Cuenta - Bono por desempeño, quedando pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007. (ii) Asiento N° el 29 de febrero de 2008 registró gastos de planilla Rol Privado por S/ 1 131 713,01, sin embargo, dicho error fue corregido con el Asiento de Reclasificación N° Anotó que su sistema automáticamente genera una cuenta de pasivo de acuerdo con el concepto considerado en la planilla, por lo que al consignar erróneamente "Participaciones voluntarias", automáticamente se creó la cuenta de pasivo Participaciones por pagar, lo que fue corregido contablemente, y demuestra que no pagó utilidades voluntarias, sino bonos. (iii) Asiento N° el 29 de febrero de 2008 realizó la reclasificación



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

de bonos Rol Privado 2008 efectuando un cargo a la Cuenta – Bonificación de Desempeño por S/ 1 131 713,01, lo que fue otro error debido a que no debió ser enviado a dicha cuenta, por lo que realizó una segunda reclasificación en el Asiento N° y una tercera reclasificación con el Asiento N° (iv) Asiento N° el 29 de febrero de 2008 realizó la reclasificación de bonos Rol Privado de diciembre de 2007 con un cargo a la Cuenta – Bono por desempeño por S/ 1 006 329,00, con abono a la Cuenta – Bonificación de Desempeño. (v) Asiento N° : el 29 de febrero de 2008 realizó la reclasificación de bonos Rol Privado de diciembre de 2007 con un cargo a la Cuenta – Cargas diversas de ejercicios anteriores por S/ 125 384,01, importe que fue deducido en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, con abono a la Cuenta Bonificación de Desempeño. (vi) Asiento N° : el 29 de febrero de 2008 realizó un extorno de una provisión de Bonos de Productividad de diciembre de 2007 por S/ 1 006 329,00, extorno que se realizó para ingresar el Asiento N° – Provisión de febrero en el que se toma en cuenta el pago pendiente de Bonos de diciembre de 2007, registro que se realizó también debido a que se trataba de gastos de ejercicios anteriores.

Que anotó que debe considerarse que el pago de los bonos del 2007 realizado en febrero 2008, considerado por la Administración erróneamente como Utilidad complementaria, se pagó por adelantado, tan es así que al inicio de febrero se pagó una parte, que ascendió a S/ 1 124 625,97, y el saldo de S/ 7 087,34 fue pagado al cierre de la planilla de febrero; sobre lo que indica que adjunta los asientos de reclasificación y los asientos de las Cuentas "T" para demostrar que el pago de febrero de 2008 corresponde a bonos del 2007.

Que por las consideraciones antes indicadas, señaló que en el ejercicio 2008 efectuó un pago por el importe de S/ 1 131 713,01, que corresponde a: (i) Bonos de productividad provisionados el 31 de diciembre de 2007, según Asiento N° 20865 por S/ 1 006 329,00; y (ii) Bonos Rol Privado del año 2007, contabilizados según Asiento de 29 de febrero de 2008, cargados a la Cuenta – Cargas diversas de ejercicios anteriores por S/ 125 384,01, el que fue deducido en su declaración jurada anual del ejercicio 2007.

Que agregó que lo señalado por la Administración no resulta coherente con el registro contable del pago efectuado; pues si el pago de S/ 1 131 713,01 no correspondiese a un gasto del ejercicio 2007, ello implicaría que el pago efectuado en febrero de 2008 debió generar un gasto en dicho ejercicio o tendría que haberse registrado como pago adelantado. Sin embargo, considera que se ha demostrado que ello no ocurrió de esa manera, pues si bien en el momento del registro del pago creó una cuenta de gasto, este fue extornado, y el pago se imputó contra la provisión por bonos efectuada en el ejercicio 2006.

Que mencionó que ha demostrado que el pago corresponde a bonos provisionados al 31 de diciembre de 2007 y el saldo a bonos del mismo ejercicio que fueron provisionados en el ejercicio 2008, lo que se corrobora con la contabilización de gastos de ejercicios anteriores, correspondiendo en consecuencia que se deje sin efecto la observación de la Administración.

Que sin perjuicio de ello, refirió que si la Administración considera que el pago efectuado no corresponde a bonos provisionados al 31 de diciembre de 2007 y que son utilidades voluntarias, igualmente, este pago sería deducible para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; debido a que las utilidades voluntarias que habría pagado corresponden a un gasto del ejercicio 2007 y no del ejercicio 2008, siendo que si dicho gasto no fue registrado contablemente ello no implica limitación a su deducción, pues para efecto del Impuesto a la Renta no existe el principio de inscripción contable; así, los gastos pueden deducirse vía declaración jurada aunque no hubieran sido registrados contablemente, siempre que se hubiesen devengado y cumplido con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta, lo que ha ocurrido en el presente caso.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°, de fojas 1300 a 1334, la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, y mencionó lo siguiente:

- Bonos y bonificaciones provisionados en el 2007 cuyo pago no ha sido acreditado



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

La Administración indicó que si bien inicialmente observó la suma de S/ 1 236 369,26, de acuerdo con lo señalado por la recurrente, el saldo de los Bonos y Bonificaciones por pagar al 31 de diciembre de 2006 por S/ 1 042 735,45 no habría sido pagado en su integridad, habiendo extornado el saldo no pagado en el ejercicio 2007, concepto respecto del cual, reconoce que la recurrente efectuó el pago de bonos del ejercicio 2006 entre los meses de enero y marzo de 2007 por S/ 296 436,71, y que efectuó el extorno del saldo no pagado de S/ 673 172,29; por lo que levantó sus observaciones en este extremo.

No obstante, añadió que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que acredite los pagos de los bonos al personal ejecutivo correspondientes a las liquidaciones de julio y diciembre de 2007 (por los importes de S/ 23 481,48 y S/ 72 384,30, respectivamente). En ese sentido concluyó que la recurrente no acreditó el pago de la totalidad de los bonos y bonificaciones devengadas en el ejercicio 2007 con anterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; y habiendo considerado la recurrente como bonos por dicho período a la suma de S/ 1 701 253,81, y solo acreditó el importe de S/ 1 605 388,03, mantuvo el reparo por la diferencia de ambas, esto es, S/ 95 865,78.

• Utilidad complementaria pagada en febrero de 2008 correspondiente a bonos de 2007¹⁵

La Administración mencionó que la observación corresponde a los bonos contabilizados durante el ejercicio 2007 en las cuentas y por el importe de S/ 1 131 713,01, los mismos que fueron deducidos como gastos en el ejercicio 2007, cuyo pago no fue acreditado durante el procedimiento de fiscalización, ya que el sustento presentado por la recurrente corresponde al pago de "Utilidades voluntarias" o complementarias correspondientes a febrero de 2008. Asimismo, mencionó que la recurrente exhibió asientos contables de extornos y pagos, y que en síntesis explicó que durante el ejercicio 2008 efectuó un pago de S/ 1 131 713,01 por Bonos de productividad provisionados el 31 de diciembre de 2007 (Asiento N°) por S/ 1 006 329,00 y Bonos Rol Privado del año 2007 contabilizados el 29 de febrero de 2008 (Asiento N°) por S/ 125 384,01, que fue deducido vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

En ese sentido, la Administración ordenó sus observaciones de acuerdo con los siguientes aspectos: a) Extorno Bonos 2007 en febrero 2008, b) Provisión planilla de remuneraciones personal ejecutivo febrero 2008 que incluye utilidad voluntaria, c) Deducción vía declaración jurada anual 2007 y d) Respecto a deducción de "Utilidades voluntarias".

a) *Extorno Bonos 2007 en febrero 2008*

Indicó que los gastos por bonos y bonificaciones al personal contabilizados en el ejercicio 2007 en las Cuentas y por S/ 1 131 713,01, deducidos en el ejercicio 2007, cuyo pago no fue acreditado, fue reclasificado y extornado en febrero de 2008; operación a la que la recurrente le dio el mismo tratamiento contable que a los bonos por pagar registrados al 31 de diciembre de 2006 que fueron extornados en el año 2007. En ese sentido, de la información presentada verificó que la provisión de bonos por pagar deducidos como gasto en el ejercicio 2007 fue extornada en el ejercicio 2008 por S/ 1 131 713,01, no habiendo acreditado el pago de dicha provisión.

b) *Provisión planilla de remuneraciones personal ejecutivo febrero 2008 que incluye utilidad voluntaria*

Indicó que si bien la recurrente exhibió el detalle de los ejecutivos que percibieron tales conceptos, en las boletas de pago no aparece como parte de la remuneración a pagar el concepto de "Bonos" sino el de "Utilidad voluntaria", el cual es contabilizado con una provisión de la planilla de remuneraciones de febrero de 2008, según los asientos de la provisión y reclasificación presentados, asimismo, este último concepto, "Utilidad voluntaria", que consta en la planilla de

¹⁵ En el Resultado del Requerimiento N°

se observó el importe S/ 1 131 713,01.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

pagos de remuneraciones a ejecutivos de febrero de 2008 por S/ 1 131 713,01, corresponde a una provisión y pago relacionado al ejercicio 2008, por lo que corresponde que dicha deducción sea evaluada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, ya que no tiene incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, materia de fiscalización.

Agregó que si bien la recurrente mencionó que no realizó pago de utilidades complementarias, ello no tiene asidero, pues contraviene lo verificado en la documentación presentada, como las boletas de pago de sus ejecutivos que contienen el concepto de "Utilidad voluntaria" y los asientos contables presentados.

c) Deducción vía declaración jurada anual 2007

Señaló que si bien la recurrente manifestó que parte del pago correspondía a Bonos Rol Privado del año 2007 por S/ 125 384,01, importe que fue deducido en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; en el presente caso se observa los gastos registrados en el ejercicio 2007, en las Cuentas – Bonificaciones de desempeño y – Bono por desempeño, por el total de S/ 1 131 713,01, al no haberse acreditado el pago a sus beneficiarios, dado que la documentación presentada corresponde al pago de otro concepto ("Utilidades voluntarias"), lo que está relacionado al ejercicio 2008. En ese sentido, concluyó que la recurrente no presentó documentación vinculada a la deducción realizada vía declaración jurada por S/ 125 384,01.

d) Respecto a deducción de "Utilidades voluntarias"

Señaló, en relación con lo mencionado por la recurrente en el sentido que aun cuando el concepto deducido se asocie a utilidades voluntarias, igualmente corresponde su deducción en el ejercicio 2007 al ser gastos de este último ejercicio y no del 2008; que aquella no ha acreditado el carácter general y proporcional de las utilidades complementarias otorgadas a algunos de sus ejecutivos, como podría ser los acuerdos de los directivos para el otorgamiento de utilidades complementarias, las bases de cálculo de las utilidades complementarias otorgadas, actas de directorio o junta de accionistas, u otros, a efecto de acreditar la necesidad del gasto y el ejercicio al que corresponden.

Que en ese sentido concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar el pago de los bonos y bonificaciones al personal deducidos como gasto al 31 de diciembre de 2007 en las Cuentas

- Bonificaciones de desempeño y Cuenta - Bono por desempeño, por el monto total de S/ 1 131 713,01, anotando que la provisión fue extornada en el ejercicio 2008; por lo que no sustentó documentariamente que la suma de S/ 1 131 713,01 hubiese devengado en el ejercicio 2007, ni que realizó el pago dentro del plazo que señala el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que más bien adjuntó asientos por la provisión extornada en el ejercicio 2008.

Que en ese sentido, mantuvo el reparo por S/ 1 227 579,00 (S/ 95 865,78 + S/ 1 131 713,01).

Que según se aprecia del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas a la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos por desempeño por S/ 1 227 579,00, glosando para tal efecto a los resultados de los Requerimientos N° y

Que al respecto, como se ha mencionado previamente, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que respecto de las operaciones anotadas en las cuentas – Bonificaciones de desempeño por S/ 2 816 996,00 y – Bonos de desempeño por S/ 1 004 729,00, detalladas en los Anexos N° 2.1 y 2.2, de fojas 19767 y 19768, presentara diversa documentación tales como los comprobantes de pago originales, la conciliación de las planillas de remuneraciones y liquidaciones con la contabilidad, el Organigrama y Manual de funciones, y la copia de la Junta General de Socios u otro libro de carácter legal en el que se indiquen las políticas para el pago de los bonos o gratificaciones extraordinarias; asimismo le requirió que sustentara



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

que se tratan de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, detallando que para tal efecto debía proporcionar diversa documentación, precisando, a su vez, en los Anexos N° 2.1 y 2.2, de fojas 19767 y 19768, que el sustento requerido correspondía a aquellas operaciones anotadas en los Asientos N°

vinculados con la Cuenta y
relacionados con la Cuenta – Bonificaciones de desempeño, y los Asientos N° y
– Bonos de desempeño.

Que en ese sentido, el mencionado requerimiento de la Administración se efectuó respecto de determinadas operaciones identificadas previamente con los asientos contables antes destallados, respecto de las cuales únicamente solicitó a la recurrente que presentara la documentación antes mencionada (los comprobantes de pago originales, la conciliación de las planillas de remuneraciones y liquidaciones con la contabilidad, el Organigrama y Manual de funciones, y la copia de la Junta General de Socios u otro libro de carácter legal en el que se indiquen las políticas para el pago de los bonos o gratificaciones extraordinarias) y que acreditara documentariamente que aquellas se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que no obstante, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito y que sirve de sustento al reparo bajo análisis, si bien la Administración reconoció que la recurrente no había proporcionado documentación que sustentara las operaciones individualizadas que motivó el requerimiento en mención, efectuó observaciones sobre conceptos generales de los que no se advierte que guarden correspondencia con las operaciones anotadas en los asientos detallados en los citados Anexos N° 2.1 y 2.2, de fojas 19767 y 19768, respecto de las que precisamente solicitó el sustento antes mencionado.

Que en efecto, se aprecia que si bien concluyó que por el concepto de Bonos y bonificaciones devengados en el ejercicio 2007 respecto del importe total de S/ 1 701 253,81, la recurrente acreditó su pago por S/ 464 884,55, por lo que observó la diferencia de S/ 1 236 369,26; no indicó a qué conceptos o asientos, respecto de los cuales le requirió el respectivo sustento con el anotado requerimiento, estaba asociado dicho importe; ni tuvo en cuenta su propia conclusión anterior en el sentido que la recurrente acreditó el pago por el total de S/ 1 701 254,00, lo que denota una contradicción en su análisis. Por otro lado, al formular la observación respecto del mencionado importe, la Administración indicó que este correspondía al pago de bonos por los cuales la recurrente no había acreditado que el pago se realizó durante el ejercicio 2007 ni al vencimiento para la presentación de la declaración jurada del ejercicio 2007, sustento que, como se ha detallado, no fue materia de solicitud en el Requerimiento N° debiendo precisarse en este punto que la Administración tampoco requirió a la recurrente que acreditara el pago de los bonos deducidos en el ejercicio 2006 que se mantenían como cuenta por pagar al 1 de enero de 2007 por S/ 1 042 735,45, aspectos que nutren a la observación formulada por la Administración en el resultado del mencionado requerimiento.

Que asimismo, al observar el concepto denominado Utilidad complementaria pagada en febrero de 2008 por S/ 1 131 713,01, no se aprecia correspondencia alguna entre la denominación de dicho concepto y el importe de S/ 1 131 713,01, con alguna de las operaciones detalladas en los Anexos N° 2.1 y 2.2 al Requerimiento N° de fojas 19767 y 19768, respecto de las cuales la Administración solicitó el sustento. Cabe indicar, asimismo, que al formular la observación en mención, el ente acotador indicó que la recurrente no contaba con la documentación sustentatoria que acredite que dicha provisión realizada en el año 2007 correspondía a bonificaciones al personal devengadas en dicho ejercicio, ni sustentó el carácter general y proporcional de tales utilidades; no obstante, tales aspectos no fueron materia de requerimiento por parte de la Administración; esto es, no se aprecia, de la lectura del Requerimiento N° que se hubiese solicitado a la recurrente que proporcionara sustento alguno que acredite que dicho concepto cumplía con el principio del devengado ni con los criterios de generalidad y proporcionalidad.

Que adicionalmente, en cuanto al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1300 a 1334, se advierte que la Administración mantuvo la observación vinculada al concepto "Bonos y bonificaciones provisionados en el 2007" disminuyendo su importe a S/ 95 865,78; no obstante, al verificarse el fundamento por el cual mantiene dicha observación por esta última suma, se aprecia que si bien en dicho resultado y



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

en el Resultado del Requerimiento N° se señala que la recurrente no acreditó el pago de los bonos y bonificaciones en el ejercicio 2007 con anterioridad a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007; en principio (Resultado del Requerimiento N°) la Administración efectuó tal observación al considerar que la recurrente únicamente había acreditado el pago de bonos del 2007 por S/ 464 884,55, ya que, según mencionó, había verificado que de enero a diciembre de 2007 realizó el pago de bonos y bonificaciones al personal por S/ 1 507 620,00, importe al que le restó el saldo inicial de bonos por pagar registrado en la Cuenta - Remuneraciones por pagar (S/ 1 042 735,45); no obstante en el Resultado del Requerimiento N° dejó de lado tal observación, y únicamente refirió que no presentó documentación sustentatoria que acredite los pagos de los bonos al personal ejecutivo correspondientes a las liquidaciones de julio y diciembre de 2007 (por los importes de S/ 23 481,48 y S/ 72 384,30, respectivamente), conceptos que inicialmente no fueron identificados.

Que a su vez, si bien mantuvo la observación vinculada a la Utilidad complementaria pagada en febrero de 2008 correspondiente a bonos de 2007, incluyó como parte de su fundamentación, que la recurrente no presentó documentación vinculada a la deducción realizada vía declaración jurada por S/ 125 384,01, no obstante, el sustento respecto de tal concepto no fue requerido previamente por la Administración.

Que las situaciones descritas anteriormente, en conjunto, evidencian que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que por lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente.

1.2. Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles (S/ 1 063 280,00)

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de foja 27785, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - – Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 063 280,00.

Que el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles las regalías, siendo que el primer párrafo del artículo 27 de la citada ley¹⁶ establecía que, cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. El segundo párrafo del artículo citado disponía que se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que estos hagan de ellos.

Que el artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF¹⁷ preveía que las transferencias de conocimientos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27 de la ley son aquellas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial técnico o científico.

Que por su parte, el inciso g) del artículo 44 de la anotada ley señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes,

¹⁶ Antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 945.

¹⁷ Antes de su modificación por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. 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 aludido inciso g) 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 solo 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 en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1) antes citado solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que en las Resoluciones N° 03430-5-2006, 00639-4-2010 y 09318-10-2015, entre otras, este Tribunal ha señalado que, a diferencia de los bienes del activo fijo tangibles, donde 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 (aquellos de naturaleza inmaterial), el tratamiento es distinto, pues en principio no se permite su deducción; no obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

Que de acuerdo con la legislación antes citada, aplicable al caso de autos, los programas de instrucciones para computadoras o *software* son considerados como activos intangibles de duración limitada, siendo que su utilización a través de una cesión en uso o su adquisición mediante una cesión definitiva son deducibles para efecto de determinar la renta neta, en el primer caso según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (tratamiento dispensado para las regalías) y en el segundo caso según el inciso g) del artículo 44 de la misma ley (tratamiento aplicable a los activos intangibles de duración limitada), este último que prevé que el contribuyente puede optar por deducir el precio pagado como gasto en un solo ejercicio o amortizarlo proporcionalmente en un plazo máximo de 10 años.

Que es del caso señalar que en las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, el Tribunal Fiscal ha interpretado, en atención a las normas antes mencionadas, que los desembolsos efectuados por licencias de uso de *software* a perpetuidad, esto es, de duración sin fin o muy larga o incesante, no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, es decir, que su afectación en la determinación del Impuesto a la Renta será con arreglo a lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la ley que regula dicho tributo, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que a su vez, en las Resoluciones N° 10942-3-2016 y 04716-8-2018, entre otras, este Tribunal ha establecido que el término "precio pagado", utilizado por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, debe entenderse que la adquisición del intangible sea a título oneroso, toda vez que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago, siendo que una interpretación literal en el sentido que el aludido término se refiere al "precio efectivamente desembolsado" o "precio cancelado" generaría que, mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguno, a pesar que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas.

Que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 "Activos intangibles"¹⁸ señala en su párrafo 18 que el reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la empresa, demostrar que el elemento en cuestión cumple: (a) la definición de activo intangible (según los párrafos 8 a 17); y (b) los criterios para su reconocimiento (según los párrafos 21 a 23).

Que el párrafo 27 de la citada NIC indica que el costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende: (a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. El párrafo 28 menciona como ejemplos de costos atribuibles directamente: (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; (b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Que por su parte, el párrafo 66 de la anotada NIC prevé que el costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la empresa. Son ejemplos de costos atribuibles directamente: (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible; (b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible; (c) los honorarios para registrar los derechos legales; y (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles. En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

Que de otro lado, conforme con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, 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 conforme se ha indicado, en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° _____, de foja 27785, se efectuó el reparo por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 063 280,00.

Que al respecto, en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 27680 a 27753, se indicó que el aludido reparo de S/ 1 063 280,00 comprendía los siguientes conceptos e importes: (i) Licencias Oracle por S/ 64 476,87; (ii) Asesoría Habilis por S/ 76 162,02; (iii) Licencias Oracle por S/ 59 708,15; (iv) Licencias Oracle por S/ 39 829,67; (v) Localizaciones Oracle por S/ 14 921,24; (vi) 43 Licencias Oracle Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra por S/ 51 113,05; (vii) TSNET Mejoras Oracle Mod AP por S/ 3 862,80; (viii) Proyecto de Consolidación de Información de EBS por S/ 4 066,25; (ix) Proyecto de Consolidación de Información de EBS por S/ 63 212,09¹⁹; (x) Activación Software Manhattan por S/ 506 072,19; (xi) Activación Software Manhattan por S/ 121 873,78; (xii) Activación Software Team Mate por S/ 15 802,94; (xiii) Alta Módulo de Abastecimiento por S/ 38 141,41, y (xiv) Alta Software Control de Luz por S/ 4 037,88.

(i) Licencias Oracle (S/ 64 476,87)

Que, de manera general, la recurrente señala que el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable a su caso, al definir el concepto de regalía no hacía referencia a los programas de instrucciones para

¹⁸ Oficializada en el Perú mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad.

¹⁹ Correspondiente a los conceptos reparados por Proyecto de Consolidación de Información de EBS por S/ 4 106,25 y por altas de intangibles en el ejercicio 2007 por S/ 59 105,84.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

computadoras dentro de los bienes o derechos que pueden ser objeto de cesión en uso, sino más bien, a los derechos de autor sobre obras literarias, por lo que la regalía se configuraba con el uso o privilegio de uso del derecho de autor, esto es, de derechos patrimoniales de autor, siendo estos los únicos susceptibles de transarse; en tal medida, en ningún párrafo de dicho artículo se hacía referencia a los programas de instrucciones como equivocadamente sostiene la Administración. Añade que, si bien mediante el Decreto Legislativo N° 945, vigente a partir del 1 de enero de 2004, se modificó el artículo 27 de la referida ley e hizo referencia a la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras, dicha norma no le es aplicable; no resultando correcto que la Administración parta del texto modificado para interpretar el tenor original de dicho artículo. Agrega que incluso lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N° 945, fue posteriormente aclarado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, que modificó el artículo 16 del reglamento de la referida ley.

Que sostiene que el *Sistema Oracle Financials* es un sistema de planificación de recursos empresariales (*Enterprise Resource Planning - ERP*) que permite la integración y manejo de diversas áreas de gestión, el que fue adquirido por los problemas que presentaba en los sistemas anteriores que implicaban altos costos que restaban competitividad a los procedimientos financieros. Anota que el cambio de ERP origina el cambio tecnológico y cultural para los usuarios del sistema debido a que el *Sistema Oracle* es funcional, estandariza prácticas y sistemas, brindando oportunidades de mejora y se logra eficiencia en la operatividad financiera.

Que explica que el *software* comprende 5 módulos: (i) *Contabilidad General*, por el que concentra información contable a través de ingresos directos e indirectos, relaciona directamente las aplicaciones, así como permite desarrollar presupuestos y realizar transacciones entre empresas y preparar informes financieros; (ii) *Cuentas por Pagar*, que permite controlar los puntos referidos a proveedores, registro y procesamiento de documentos, maestro de bancos y cuentas corrientes, registro de pagos, e interfaces con otros sistemas; (iii) *Cuentas por Cobrar*, relacionado con las ventas, el mismo que concentra información a través del ingreso y cobro de facturas, prepara informes como registro de ventas y cuentas corrientes de clientes, y ejecuta otras funciones vinculadas al módulo de ingreso e impresión de comprobantes de pago que generan ingreso; (iv) *Control de Activo Fijo*, mediante el cual administra el activo fijo que se relaciona con los demás módulos; y (v) *Conciliaciones Bancarias*, que realiza el control de transacciones del efectivo de las cuentas por pagar, cuentas por cobrar y contabilidad general, y concilia las transacciones de cartas bancarias con los auxiliares y otros reportes.

Que señala que la descripción de los módulos resulta útil debido a que con ello se acredita que el *software Oracle* se adquirió para uso propio y cotidiano en las transacciones comerciales, no habiendo sido adquirido para ser explotado comercialmente, sino para necesidades propias de la empresa.

Que añade que las empresas y celebraron el Contrato de Licencia por el *software Oracle Financials*, siendo este adquirido posteriormente por ella (la recurrente), del cual, así como del denominado "documento de pedido", se evidencia que las 85 se adquirieron para uso particular, no siendo una empresa de tecnología que explote derechos patrimoniales sobre el *software*, caso en el que el pago sí calificaría como regalía. Añade que solo adquirió las licencias de uso sobre el *software* por lo que, no le podría transferir los derechos patrimoniales sobre dicho bien, toda vez que no puede transferir un derecho que no tiene.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo; toda vez que la conclusión a la que arriba en la resolución de determinación consiste en que el concepto observado corresponde a una refacturación que califica como una regalía; no obstante, en la resolución apelada refiere que la deducción no corresponde al precio pagado por los activos de duración limitada y que existiría una falta de acreditación del intangible mediante el contrato o convenio.

Que con escrito ampliatorio de 20 de marzo de 2012, de foja 29339, indica que con el Contrato de Licencia celebrado entre y -el cual fue oportunamente entregado a la Administración- este último adquirió la licencia de uso del *software Oracle* a fin de utilizar el *software* en operaciones propias del negocio, no adquiriendo derecho patrimonial alguno sobre él; por lo que al adquirir posteriormente el



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

software por parte de Eccsa, quien no ostentaba derecho patrimonial sobre el bien, el pago realizado no califica como regalía.

Que en escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que la cesión de uso o licencia de uso adquirida por Eccsa a Oracle, cuyo costo fue asumido parcialmente por la recurrente para el uso del software, no implicó la transferencia de propiedad sino únicamente el derecho a usar el software, por lo que el pago que efectuó la recurrente, cuya amortización fue reparada, correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario para un activo intangible de duración limitada.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de foja 27742, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "Licencias Oracle" por S/ 64 476,87, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la citada ley.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización, contabilizados en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustentara ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considerara pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19589, 19590, 19600 y 19601, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "Licencias Oracle", indicando que este fue activado por US\$ 88 290,00, el que corresponde al precio refacturado por ²⁰, por concepto de "Licencias Oracle Financials", siendo que en el documento "Definición de Reglas de Licenciamiento" no se especifica un plazo por la licencia, y del "Contrato de Licencia y Servicios Oracle" se tiene que Oracle otorga un derecho limitado de uso de los programas, reservándose la titularidad de derechos de propiedad; en ese sentido, corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, no habiendo acreditado que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 64 476,87, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del

²⁰ A quien en la presente resolución se le denomina "Eccsa".



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el
reparo a la amortización del activo denominado "Licencias Oracle" por S/ 64 476,87, solicitando que realice
sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1054 a 1066, la recurrente señaló que las normas del
Impuesto a la Renta reconocen como un activo intangible de duración limitada a los programas de
instrucciones de computadora (software); siendo que la licencia de uso de una copia de un software califica,
sin importar el plazo por el que se otorga, como una adquisición, por lo que el precio pagado por ella no
califica como regalía, y que el precio pagado por la adquisición del software puede considerarse como gasto
del ejercicio o amortizarse en el plazo máximo de 10 años.

Que explica que en el año 2002 inició el proyecto para implementar el *Software Oracle Financials*, a fin de
automatizar sus procesos contables y con ello reducir costos; siendo que el proyecto físicamente fue
implementado en país en el que se hallaba el procesador en el que se instaló y ejecutó los programas
Oracle, utilizando a () como intermediaria en las negociaciones con el
proveedor del software que también residía en por lo que se asume que es ella (la recurrente) que
adquirió las licencias y actualizaciones del *Software Oracle Financials*, y no pues esta última solo
actuó como intermediaria para la contratación y pago al proveedor.

Que en esa línea, menciona que las facturas emitidas por califican como un reembolso del costo de
adquisición del software, siendo que el otorgamiento de las licencias de uso se concretó entre ella y *Oracle*;
resultando evidente que las licencias de uso se otorgaron por a su favor, y no hacia para que
esta se los ceda, dado que ello solo sería posible si hubiera permitido a explotar el software
a través de la cesión de sus derechos patrimoniales, lo que al no haberse verificado, según el contrato entre
y impide que la primera explote los intangibles.

Que anota que en la operación que realizó con por la que utilizó como intermediario a se
observa que se está ante el otorgamiento de licencias de uso que califica como la adquisición de un
software, activo intangible de duración limitada, cuya amortización procede que sea deducida en aplicación
del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 25 de su Reglamento. Al respecto,
añade que de dichas normas se tiene dos supuestos en los que se configura la enajenación de un software,
y no así la cesión en uso, a saber: (i) La cesión definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales
sobre el programa; y (ii) La adquisición de una copia del programa para el uso personal del adquirente, sin
que sea relevante el plazo de la licencia; siendo que en su caso se produce el segundo escenario, al haber
adquirido una copia del *Software Oracle Financials*, cuyo uso requirió que abone al proveedor una licencia
de uso ilimitada, lo que indiscutiblemente califica como enajenación de un intangible de duración limitada
susceptible de amortización.

Que refiere que el hecho que las licencias sean a plazo indefinido no desvirtúa que sea un intangible de
duración limitada, según el Informe N° y el Decreto Supremo N° 134-2004-EF,
no debiéndose confundir el derecho de propiedad ilimitado, permanente y absoluto que ejerce sobre la
copia del programa adquirido e instalado en su servidor, por el que se mantiene una licencia de uso
indefinida, con el carácter finito y limitado del software licenciado. Agrega que los software por los que
ejerce el derecho de uso sustentado en la licencia de plazo indefinido que abonó a *Oracle Financials*, son
de vida limitada por mandato legal, así como a nivel doctrinal y jurisprudencial.

Que señala que la cesión de uso indefinida no supone que los bienes sobre los que se ejerce dominio no
sufran desgaste, por lo que aun cuando no se haya fijado un plazo en el contrato de licencia, no puede
descartarse el desgaste natural que sufre el intangible al ser utilizado en sus operaciones; reiterando que
las licencias y adecuaciones del *Software Oracle Financials* adquiridas, por las que utilizó como
intermediaria a corresponden a una enajenación de intangibles de vida limitada, y no a la cesión del
software por parte de supuesto que solo sería posible si hubiera cedido a derechos
patrimoniales, y dado que ello no ocurrió, estuvo impedida de explotar los intangibles por medio de
la cesión de un derecho, dado que no poseía aquellos derechos.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que indica que del "Contrato de Licencia y Servicios Oracle" de 29 de noviembre de 2002 suscrito entre y este último otorgó un derecho limitado de uso de los programas a reservando para sí misma la titularidad de los derechos patrimoniales sobre el *Software Oracle Financials*, dejándose claro que no es titular de ningún derecho patrimonial respecto de dicho software, estando por tanto impedida de explotarlo, como sería el caso de ceder a un tercero la licencia de uso que le fue conferida por para su uso propio; por lo que considerando la operación realizada entre ella (la recurrente) y utilizando la intermediación de debe concluirse que aquella califica como la adquisición de un activo intangible de vida limitada, y no como la cesión en uso de la licencia que da lugar al pago de regalías.

Que de otro lado, explica que la regulación de la cesión de derechos patrimoniales sobre los software que da lugar al pago de regalías es distinto, pues conforme con la normatividad del Impuesto a la Renta, la contraprestación calificará como regalía en los casos en los que se retribuya (i) la licencia de uso de derechos patrimoniales sobre el programa, y (ii) la cesión parcial de derechos patrimoniales sobre el programa para la explotación del mismo por parte del cesionario, lo que no se presenta en su caso; y que la contraprestación calificará como precio pagado²¹ si retribuye (i) la cesión definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales sobre el software, y (ii) la adquisición de una copia del programa para el uso personal del adquirente, que incluye el pago de las licencias de uso, siendo esto último lo que ocurrió en su caso.

Que concluye señalando que es evidente que la cesión del software califica como una regalía solo cuando se ceden derechos patrimoniales sobre el programa (software) de forma temporal o parcialmente, bajo cualquier modalidad, conforme indicó la Administración en el Informe N° en el que también señaló que "cuando se entrega un solo ejemplar del programa que se instala en el servidor para ser utilizado desde un número determinado de computadoras, por cada una de la cuales se paga las correspondientes licencias de uso, se está ante una enajenación para efectos del Impuesto a la Renta"; en ese sentido, señala que se desvirtúa la observación de la Administración referida a que no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, dado que acreditó que el software constituye un activo intangible de duración limitada.

Que en el literal a) del punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1254 a 1267, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, señalando lo siguiente:

- Según la Factura N° emitida por se tiene que la amortización corresponde al precio refacturado por su vinculada, según el convenio suscrito entre esta última y la recurrente, documento que no fue presentado, por la contratación de 85 licencias de uso *Oracle Financials* para su uso en y reservándose la titularidad y derechos de propiedad sobre el software, según el contrato entre y
- En esa línea, señala que corresponde establecer si la licencia de uso del *Software Oracle Financials*, contratada por para que sea utilizada por la recurrente, califica como un activo intangible amortizable para efectos del Impuesto a la Renta. Al respecto, alude al inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 25 de su Reglamento, en los cuales se establece que si bien los programas de instrucción para computadoras son considerados como activos intangibles de duración limitada, su deducción estará permitida en tanto el precio pagado por el intangible se origine en la cesión de tales bienes y no en las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso ni el uso de intangibles de terceros, pues esto último ocurre en el caso de deducción de regalías.

A su vez, describe que según la Ley del Impuesto a la Renta, la regalía se considera, cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, a toda contraprestación en efectivo o en especie por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

²¹ Al que alude el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Prosigue anotando que considerando que no existe una definición de licencia de uso en la Ley del Impuesto a la Renta, en aplicación de la Norma IX del Código Tributario, se observará lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 822 – Ley sobre Derechos de Autor, que indica que la licencia es la autorización o permiso que concede el titular de los derechos (licenciante) al usuario de la obra u otra producción protegida (licenciataria) para utilizarse en una forma determinada y de conformidad con las condiciones convenidas en el contrato de licencia, y que a diferencia de la cesión, la licencia no transfiere la titularidad de los derechos. Asimismo, menciona al artículo 95 de la Ley sobre Derechos de Autor, que señala que el titular de derechos patrimoniales puede conceder a terceros una simple licencia de uso, no exclusiva e intransferible; aludiendo al Oficio N° INDECOPI, en el que se indicó que el contrato de licencia de uso se refiere a la autorización o permiso que otorga el autor o el titular de los derechos patrimoniales de un programa de ordenador o software a fin que su obra sea reproducida temporalmente en la memoria temporal del ordenador, sin que ello implique la transferencia de ningún derecho.

Considerando ello, refiere que mediante el contrato de licencia de uso de software el autor o titular de los derechos patrimoniales de un programa de ordenador o software permite que un tercero (licenciataria) use su obra en una forma determinada, no exclusiva e intransferible, según lo convenido a cambio de una contraprestación, sin que ello implique una transferencia de la titularidad de algún derecho; en ese sentido, de una interpretación sistemática de las normas del Impuesto a la Renta y la Ley de Derechos de Autor, se reguló el tratamiento tributario del precio pagado por activos intangibles de duración limitada en función a la disposición que realiza el titular de dichos derechos, señalando lo siguiente: (i) Cuando el precio pagado se origina en la cesión de bienes de forma definitiva, que implica la transferencia de la titularidad de los derechos patrimoniales, se aplicará el tratamiento del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; y (ii) Cuando corresponda a contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, que implica la autorización concedida por el titular de los derechos de autor al usuario de la obra (software) para que la utilice en una forma determinada según las condiciones convenidas en el contrato, esta calificará como regalía.

- En el presente caso, según el Contrato de Licencia y Servicios Oracle celebrado entre [redacted] y este último una vez aceptada y firmada su orden otorgaría el derecho limitado a usar los programas y a recibir el servicio que haya ordenado, únicamente para las operaciones de negocio y sujeto a los términos del contrato, las definiciones y reglas de licenciamiento, el documento de pedido y la documentación del programa; resaltando dicho contrato que [redacted] se reserva la titularidad y derechos de propiedad intelectual sobre los programas y materiales que resulten por la prestación de los servicios. Por lo que, considerando dicho contrato, la licencia de uso adquirida por [redacted] cuyo costo fue asumido parcialmente por la recurrente para ser utilizado por ella, no implicaba la transferencia de propiedad de software, sino solo el derecho de su uso, calificando ello como una regalía, y no como gasto pasible de amortización.
- En esa línea, el derecho de uso de las licencias Oracle y los servicios conexos a su implementación, denotan una transferencia de conocimientos y tecnología por parte de su vinculada [redacted] luego de su instalación y prueba previa en [redacted] para ser utilizada posteriormente por la recurrente, aprovechando así la experiencia acumulada de [redacted], por lo que la transferencia califica como una regalía; en ese sentido, la amortización efectuada en el ejercicio 2007 por las 85 licencias de uso del Software Oracle Financials no corresponde al precio pagado por la cesión de un activo intangible de duración limitada.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° [redacted] de foja 27742, la amortización reparada de S/ 64 476,87 corresponde al precio refacturado por [redacted] por concepto de licencias Oracle Financials, según el Documento de Pedido de 29 de noviembre de 2002 por la solicitud de 85 licencias del software Oracle Financials para ser utilizados en [redacted] y [redacted]. Asimismo, se indica que según el documento



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Definiciones y Reglas de Licenciamiento, las licencias no especifican un plazo, por lo que son de duración perpetua; y según el Contrato de Licencia y Servicios Oracle, la empresa otorga el derecho limitado a usar los programas, reservándose toda titularidad y derechos de propiedad. En ese sentido, concluye que la operación en cuestión corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de fojas 28859 a 28861 vuelta, la Administración estableció que la cesión de uso o licencia de uso adquirida por cuyo costo fue asumido parcialmente por la recurrente para el uso del software, no implicó la transferencia de propiedad sino únicamente el derecho a usar el software, por lo que el pago que efectuó la recurrente (cuya amortización fue reparada) correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario dispensado para un activo intangible de duración limitada.

Que como se mencionó anteriormente, la legislación aplicable al caso de autos establece que el software califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del concepto denominado "Licencias Oracle" por S/ 64 476,87.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019²², de la evaluación a los documentos denominados "Documento Pedido", "Definiciones y Reglas de Licenciamiento" y "Contrato de Licencia y Servicios Oracle", los que a su vez obran en autos, de fojas 11837 a 11847, estableció que el pago efectuado por la recurrente por el software Oracle Financials obedeció a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que tal pago no constituía una regalía y, por tanto, siendo el software un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario 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.

Que en tal sentido, estando al análisis expuesto en la mencionada resolución y a lo actuado en el presente caso, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta el fallo en el extremo materia de análisis, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente.

(ii) Asesoría (S/ 76 162,02)

Que la recurrente sostiene que la Administración considera que al haberse calificado a la licencia de uso del Software Oracle Financials como la retribución de una regalía, los servicios de implementación relacionados que habrían sido prestados por la empresa tampoco califican como activo intangible de vida limitada, sino como una prestación de servicios, que al haberse terminado de prestar en el ejercicio 2004, no corresponde su deducción.

²² Recaída respecto de la recurrente en relación con un reparo similar en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en la que se hace referencia, a su vez, al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que agrega que en la resolución apelada la Administración refiere que no proporcionó los contratos suscritos entre y los cuales serían imprescindibles para sustentar los servicios prestados, ya que brindarían certeza acerca del costo, las características, condiciones y la retribución del gasto, no obstante, dicha información nunca le fue solicitada expresamente durante el procedimiento de fiscalización, adicionalmente, la documentación proporcionada tampoco fue valorada debidamente, situaciones que evidencian una vulneración al debido procedimiento y a su derecho a que las pruebas sean actuadas. Cita la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 06712-2005/HC/TC y a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06738-3-2004 y 02407-2-2003.

Que añade que la relación jurídica obligacional que mantuvo fue con y no con de modo que no es razonable que se le solicite información o documentación vinculada a los servicios prestados por esta última a ya que no se encuentra a su disposición, y sobre esa base concluir que no están acreditados los servicios.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo, ya que en la resolución de determinación sostiene que el concepto observado corresponde a una regalía y que no habría proporcionado documentación sustentatoria, no obstante, en la resolución apelada refiere que no se habría acreditado el servicio al no haberse exhibido el contrato y/o convenio.

Que en escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que si bien la recurrente sostiene que los servicios de implementación prestados por formaron parte del costo del activo intangible consistente en el *Software Oracle Financials*, el pago efectuado por la licencia de uso de este software se asimila a una regalía y no corresponde otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada; por lo que no puede considerarse a los referidos servicios como parte del costo de un activo intangible, siendo que, en todo caso, la recurrente no sustentó con otra documentación, como convenios o contratos, el origen, características del servicio, condiciones y el importe de los servicios, a fin que la deducción sea deducible como gasto.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27710 a 27713 y 27742, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado " " por S/ 76 162,02, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustentara ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19589, 19599 y 19600, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado " ", indicando que este fue activado por US\$ 115 242,94, el que corresponde al precio refacturado de por concepto de "Desarrollo e Implementación de Sistema", sin que hubiese acreditado cuál fue el intangible a desarrollar, no habiendo tampoco presentado el convenio o contrato por el servicio de " "; en ese sentido, no se acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 85 929,03, reconociendo la deducción efectuada con la Nota de Crédito N° por S/ 9 767,01, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323, por lo que el reparo asciende a S/ 76 162,02.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado " " por S/ 76 162,02, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1052 a 1054, la recurrente señaló que con la documentación presentada acreditó el desarrollo, implementación y culminación satisfactoria de los servicios llevados a cabo por vinculados al *Software Oracle Financials*, el que como ha señalado, califica como un intangible adquirido de duración limitada. Agrega que la Administración desconoce la realidad de la operación debido a que no presentó el contrato con sobre lo cual debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 1352 del Código Civil, los contratos se perfeccionan con el consentimiento, salvo aquellos que deban observar la forma señalada por ley, por lo que dado que un contrato de prestación de servicios no requiere para su perfeccionamiento el cumplimiento de requisitos formales, se entiende válido solo por el acuerdo de las partes sin que medie forma escrita, citando sobre ello las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 618-2-2000 y 3368-1-2006; en ese sentido, aun cuando no cuente con un contrato, la naturaleza del servicio prestado por *Habilis* y la realidad de este se encuentra acreditado.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1250 a 1254, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, señalando que la amortización reparada correspondía al precio refacturado por su vinculada según convenio suscrito entre ella y la recurrente, conforme describe la Factura N° , si bien que dicho convenio no fue proporcionado, en el que habría contratado los servicios de la empresa para el desarrollo e implementación del *Software Oracle Financials*, servicios de implementación que no acredita el intangible a desarrollar, cuyo contrato no fue presentado.

Que asimismo, indica que para la recurrente la retribución pagada a por los servicios de implementación fueron considerados como parte del costo computable del activo intangible *Software Oracle Financials*, al resultar necesario para colocar dicho activo en las condiciones para ser utilizado; sin embargo, y estando a que se estableció que la licencia de uso del *Software Oracle Financials* contratada por y posteriormente refacturada a la recurrente por su uso, no correspondería a la contraprestación por un activo intangible de vida limitada, sino como la retribución de una regalía, los servicios de implementación relacionados a dicho software que habrían sido prestados por contratados por consecuentemente tampoco corresponderían a un activo intangible de vida limitada, sino como una prestación de servicios. En ese sentido, dado que no se acreditó que corresponda a un activo intangible de duración limitada, mantuvo el reparo por S/ 76 162,02, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° de fojas 27710 a 27713 y 27742, la amortización reparada de S/ 76 162,02 corresponde al precio refacturado por según Proforma Invoice N° 04-2004, por concepto de "Desarrollo e Implementación" al no haber acreditado la recurrente el intangible a desarrollar ni exhibido el convenio o contrato por el servicio de asesoría de por lo que la Administración concluyó que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de fojas 28858 y 28859, la Administración señaló que, ante lo afirmado por la recurrente en el sentido que los servicios de implementación prestados por formaron parte del costo del activo intangible consistente en el *Software Oracle Financials*, el pago efectuado por la licencia de uso de dicho software se asimilaría a una regalía y no correspondería otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada, por lo que no podría considerarse a los referidos servicios como parte del costo de un activo intangible, siendo que, en todo caso, la recurrente no sustentó con otra documentación, como convenios o contratos, el origen, características del servicio, condiciones y el importe de los servicios, a fin que la deducción sea deducible como gasto.

Que como se mencionó anteriormente, la legislación aplicable al caso de autos establece que el software califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que en su caso correspondería aplicar a los servicios que forman parte del costo de un activo intangible de duración limitada, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada en este extremo.

Que no obstante, como se aprecia de la Resolución de Determinación N° y los Requerimientos N° y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó el origen, características, condiciones y monto de los servicios prestados por por lo que esta observación adicional en la etapa de reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración²³, correspondiendo declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario²⁴, al haberse infringido el procedimiento legal establecido²⁵.

²³ De conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a adicionar nuevos fundamentos a los reparos formulados en la etapa de fiscalización.

²⁴ Según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

²⁵ En similar sentido, véase a la citada Resolución N° 10925-1-2019, en la que se analizó un reparo similar al de autos, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del concepto denominado " por S/ 76 162,02.

Que al respecto, considerando que el concepto denominado se asocia al *Software Oracle Financials*²⁶, corresponde arribar a la misma conclusión expuesta en el apartado (i) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución, en el que se indicó que el *Software Oracle Financials* obedece a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que el pago efectuado por su adquisición no constituye una regalía y, por ende, siendo el software un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado –y sus costos relacionados, como los servicios de implementación de de acuerdo con el tratamiento tributario 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; en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo²⁷.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(iii) *Licencias Oracle (S/ 59 708,15)*

Que la recurrente sostiene que la Administración indica que el reparo comprende la segunda parte del precio facturado por respecto a la adquisición de 85 licencias de uso del *Software Oracle Financials*; sobre lo cual cumplió con presentar la documentación sustentatoria en el procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo, toda vez que, en la resolución de determinación sostiene que el concepto observado corresponde a una regalía, no obstante, en la resolución apelada refiere que la deducción no correspondería al precio pagado por los activos intangibles y no se habría exhibido el contrato y/o convenio.

Que con escrito ampliatorio de 20 de marzo de 2012, de foja 29339, indica que con el Contrato de Licencia celebrado entre y -el cual fue oportunamente entregado a la Administración- esta última adquirió la licencia de uso del software Oracle a fin de utilizar el software en operaciones propias del negocio, no adquiriendo derecho patrimonial alguno sobre él; por lo que al adquirir posteriormente el software por parte de quien no ostentaba derecho patrimonial sobre el bien, el pago realizado no califica como regalía.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2005, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que el pago efectuado por la recurrente por la cesión en uso o licencia de uso adquirida por califica como una regalía, por lo que no procedía otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada, agregando que la Factura N° correspondió a la parte del gasto que la recurrente y acordaron asumir por la adquisición de las 85

²⁶ Correspondencia a la que también arribó este colegiado en la citada Resolución N° 10925-1-2019, en la que, como se ha indicado, analizó un reparo similar al de autos en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

²⁷ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la anotada Resolución N° 10925-1-2019; debiendo anotarse que en el presente caso, al igual que en la mencionada resolución, la recurrente también presentó los documentos denominados "Documentación técnica de interfaz (Tiendas Perú)", correos electrónicos, "Reunión Financials Corporativo" y "Acta de culminación de servicios", de fojas 11768 a 11825 y 11828, que evidencian los servicios prestados por



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

licencias, encontrándose dicho documento cancelado, por lo que la Factura N° que ampara la amortización reparada, carecía de sustento.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27708 a 27710, 27741 y 27742, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "*Licencias Oracle*" por S/ 59 708,15, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19588 y 19589, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "*Licencias Oracle*", indicando que este fue activado por US\$ 82 368,76, el que corresponde al precio refacturado por por concepto de "*Licencias Oracle Financials*", sobre lo cual la recurrente explicó que el cobro se asocia al mismo concepto descrito en el apartado referido al activo "*Licencias Oracle* activado por US\$ 88 290,00", donde se efectúa el cobro de 85 licencias, habiendo realizado la facturación en dos partes. Al respecto, refirió que las licencias de programas fueron solicitadas para su uso en y siendo que en el documento "*Definición de Reglas de Licenciamiento*" no se especifica el plazo de la licencia, y del "*Contrato de Licencia y Servicios Oracle*" se tiene que otorga un derecho limitado de uso de los programas, reservándose la titularidad de derechos de propiedad; en ese sentido, corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, no habiendo acreditado que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 59 708,15, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "*Licencias Oracle*" por S/ 59 708,15, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1051 y 1052, la recurrente señaló que según indicó anteriormente, adquirió las licencias y adecuaciones del *Software Oracle Financials*, utilizando a como intermediaria; por lo que las facturas emitidas por dicha empresa califican como un reembolso del costo de adquisición del software, y que la transferencia de las licencias se concretó entre ella (la recurrente) y . Agregó que considerando ello, es evidente que las licencias de uso fueron transferidas por y no cedidas en uso por pues esto último sería posible solo si hubiera cedido a derechos patrimoniales sobre el *Software Oracle Financials*, cesión que al no haberse verificado, impide a explotar dichos intangibles; en ese sentido, toda vez que la operación fue realizada con , con



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

la intermediación de concluyó que esta califica como la adquisición de un activo intangible de vida limitada.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1248 a 1250, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, señalando que el reparo se asocia al precio refacturado por su vinculada, según convenio suscrito entre ella y la recurrente, el cual no fue presentado, siendo que según la Factura N° mediante dicho convenio contrató licencias de uso del *Software Oracle Financials*, por cuenta de la recurrente, reservándose la empresa toda titularidad y derechos de propiedad sobre dicho software según el contrato presentado.

Que agregó que la recurrente sostiene que la refacturación realizada por con la Factura N° correspondía a la segunda parte del cobro de las 85 licencias de uso del *Software Oracle Financials* contradas por siendo que al respecto se remitió a lo que señaló anteriormente, en el sentido que los importes pagados por el uso de las mencionadas licencias de uso corresponden a una regalía, por lo que mantuvo el reparo a la amortización deducida por S/ 59 708,15 al no calificar aquellas licencias de uso como activo intangible de duración limitada, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N°, de fojas 27708 a 27710, 27741 y 27742, la amortización reparada de S/ 59 708,15 corresponde al precio refacturado por según Proforma Invoice N° 3-2005, por concepto de las mismas 85 licencias del *software Oracle Financials* analizadas anteriormente, dejando constancia que el cobro y facturación por dichas licencias se realizó en dos partes, como indicó la recurrente. En ese sentido, la Administración concluyó que la operación en cuestión corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de foja 28858, la Administración remitiéndose a lo señalado anteriormente por las *Licencias Oracle*, mencionó que el pago efectuado por la recurrente por la cesión en uso o licencia de uso adquirida por a califica como una regalía, por lo que no procedía otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada, agregando que la Factura N° correspondió a la parte del gasto que la recurrente y acordaron asumir por la adquisición de las 85 licencias, encontrándose dicho documento cancelado, por lo que la Factura N° que ampara la amortización reparada, carecía de sustento.

Que como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el software califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada en este extremo.

Que sin embargo, como se aprecia de la Resolución de Determinación N° y los Requerimientos N° y y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó que la emisión de la Proforma Invoice N° 3-2005 obedeció a la segunda parte de la facturación de las 85 licencias del *software Oracle Financials* efectuada por, por lo que este cuestionamiento en la etapa de reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido²⁸.

Que ahora bien, conforme se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1090, la Administración reparó la amortización del concepto denominado "*Licencias Oracle*" por S/ 59 708,15.

Que al respecto, considerando que el activo se asocia al *Software Oracle Financials*, corresponde arribar a la misma conclusión expuesta en el apartado (i) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución, en el que se indicó que el *Software Oracle Financials* obedece a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que el pago efectuado por su adquisición no constituye una regalía y, por ende, siendo el software un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado, de acuerdo con el tratamiento tributario 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; en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo²⁹.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(iv) *Licencias Oracle* (S/ 39 829,67)

Que la recurrente sostiene que para la Administración las 23 licencias de uso del *Software Oracle Financials* adquiridas al distribuidor autorizado y califican como regalías que devengaron en el ejercicio 2005; siendo que el reparo se sustenta en las mismas consideraciones de aquel referido a las 85 licencias del *Software Oracle Financials* facturados por

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo, toda vez que en la resolución de determinación sostiene que el concepto observado corresponde a una regalía, no obstante, en la resolución apelada refiere que la deducción no correspondería al precio pagado por los activos intangibles y no habría exhibido el contrato y/o convenio.

Que con escrito ampliatorio de 20 de marzo de 2012, de foja 29339, indica que con el Contrato de Licencia celebrado entre y esta última adquirió la licencia de uso del software Oracle a fin de utilizar el software en operaciones propias del negocio, no adquiriendo derecho patrimonial alguno sobre él; por lo que al adquirir posteriormente el software por parte de , quien no ostentaba derecho patrimonial sobre el bien, el pago realizado no califica como regalía.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que el precio pagado por las 23 licencias de uso del *Software Oracle Financials Full User* facturado por y correspondió al pago de una regalía, y no procedía otorgarle el tratamiento tributario por la adquisición de activos intangibles de duración limitada.

²⁸ En similar sentido, véase a la citada Resolución N° 10925-1-2019, en la que se analizó un reparo similar al de autos, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

²⁹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la anotada Resolución N° 10925-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Asimismo, dado que el uso del software comenzó en julio de 2005, el gasto incurrido se devengó en dicho año y no en el ejercicio materia de revisión.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 27707, 27708, 27740 y 27741, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado “*Licencias Oracle*” por S/ 39 829,67, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 19588, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado “*Licencias Oracle*”, indicando que este fue activado por US\$ 36 731,94, el que corresponde al servicio de “*Oracle Financial Full User Perpetual*” de según la Factura N°

. Al respecto, se remitió al “*Documento de Pedido*” presentado por la recurrente en el que solicitó licencias del *Programa Financials Full User* para la asignación de nuevos usuarios de forma perpetua; en ese sentido, concluyó que corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, no habiendo acreditado que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 39 829,67, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado “*Licencias Oracle*” por S/ 39 829,67, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1050 y 1051, la recurrente señaló que las licencias de uso adquiridas son de vida limitada, no habiendo la Administración analizado la naturaleza del intangible, solo observado la glosa del *Documento de Pedido*, en el que se indica “*Licencias para la asignación de nuevos usuarios de forma perpetua del programa Financials Full User*”. Al respecto, indicó que la evaluación de la Administración debe sustentarse en un estudio integral de la naturaleza de las prestaciones y no en apariencias como la glosa de un documento; pues de realizarlo estaría atentando contra el principio del debido procedimiento, debiendo los fallos de la Administración encontrarse motivados para garantizar un resultado razonable para los administrados; siendo que el software adquirido es de vida limitada, por lo que su amortización resulta deducible.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1246 a 1248, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que la amortización reparada corresponde a la adquisición de 23 licencias de uso del *Software Oracle Financials Full User*, facturada por



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

el distribuidor autorizado de *Oracle*, la empresa (Factura N°); y que habiéndose establecido que se consideró como regalías los importes pagados por la utilización de las licencias de uso del *Software Oracle Financials*, corresponde considerar tal desembolso como regalías, al no calificar dichas licencias de uso como activo intangible de duración limitada, por lo que mantuvo el reparo por S/ 39 829,67, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° , de fojas 27707, 27708, 27740 y 27741, la amortización reparada de S/ 39 829,67 corresponde al servicio de "*Oracle Financial Full User Perpetual*" a la empresa , según Factura N° y Documento de Pedido, según el cual se solicita licencias para la asignación de nuevos usuarios de forma perpetua por el programa *Financial Full User*; asimismo, se anota que la relación de usuarios señala como fecha de alta julio de 2005. En ese sentido, en el citado valor la Administración concluyó que la operación en cuestión corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de foja 28858 vuelta, la Administración estableció que el precio pagado por las 23 licencias de uso del *Software Oracle Financials Full User* facturado por correspondió al pago de una regalía, y no procedía otorgarle el tratamiento tributario por la adquisición de activos intangibles de duración limitada. Asimismo, dado que el uso del software comenzó en julio de 2005, el gasto incurrido se devengó en dicho año y no en el ejercicio materia de revisión.

Que como se mencionó anteriormente, la legislación aplicable al caso de autos establece que el software califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su Reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del concepto denominado por S/ 39 829,67.

Que al respecto, este Tribunal, en la Resolución N° 10925-1-2019³⁰, de la evaluación al documento denominado "Documento de Pedido", suscrito por los representantes de la empresa y la recurrente, que obra en autos a fojas 11736 y 11737, estableció que el pago efectuado por la recurrente por el *Software Oracle Financials Full User* obedeció a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que tal pago no constituía una regalía y, por tanto, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario 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. En ese sentido, corresponde en atención a lo expuesto, levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

³⁰ Al analizar un reparo similar al de autos, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(v) Localizaciones Oracle (S/ 14 921,24)

Que la recurrente sostiene que el precio pagado a la empresa _____ por el software EBS califica como un intangible y forma parte del costo de este, siendo que al suscribir el Contrato de Locación de Servicios, no se comprometió a cancelar regalías ya que su finalidad no fue la explotación económica del mencionado software. Asimismo, añade que entregó toda la documentación requerida por la Administración.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo, toda vez que, en la resolución de determinación mencionó que el concepto observado corresponde a una regalía y que no se había acreditado que el servicio haya culminado en el ejercicio 2007, no obstante, en la resolución apelada indica que el servicio no se devengó en el ejercicio fiscalizado.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° _____ sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que según se indicó en el contrato suscrito con *TS Net*, el servicio de implementación y desarrollo está relacionado con el *Software Oracle E-Business Suite*, el cual es de responsabilidad de la recurrente según el contrato de licencia de uso, por lo que, dado que los pagos por las licencias de uso de software califican como regalías y no corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, no puede considerarse el servicio de implementación y desarrollo como parte del costo de un activo intangible sujeto a amortización. Asimismo, advirtió que el Anexo N° 1 del contrato con *TS Net* serían los documentos presentados "*Proyecto Localizaciones Tributarias TSNET*" y "*Propuesta de Solución*", según los cuales el servicio contratado implicó la instalación de determinadas funcionalidades en tres módulos (AP, AR y GL) que debían ser aprobadas mediante documentos de aceptación, siendo que los certificados de aceptación presentados por la recurrente de enero y febrero de 2006, no comprenden todas las funcionalidades que debían ser instaladas, por lo que no se encuentra acreditado que el servicio contratado culminó en el ejercicio 2007, caso en el cual se habría admitido la deducción del gasto incurrido en dicho ejercicio.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____, de fojas 27703 a 27707 y 27740, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio _____, Amortización de intangibles, en relación con el concepto denominado "*Localizaciones Oracle*" por S/ 14 921,24, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____ así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta _____ – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 19587, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "Localizaciones Oracle", indicando que este fue activado por US\$ 13 382,28, el que corresponde al servicio de "Proyecto de Implementación de Localizaciones de Oracle E Business Suite" de

Asimismo, aludió al "Certificado de Aceptación" por el que la recurrente revisó y expresó que los puntos construidos cumplían con los objetivos acordados, y que recién desde la conformidad (5 de febrero de 2007) se emplearía el proyecto adquirido en la generación de rentas, y que si bien aquella también presentó un cuadro con las fechas de certificación, inicio de amortización, referencia y descripción de entregables, los que habrían sido realizados entre enero y febrero de 2006, no acreditó que estos entregables estuviesen estipulados en el contrato exhibido, el que hace referencia a un "Anexo 1", el cual no fue exhibido; en ese sentido, la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada y que estos se encuentren afectados a la generación de rentas del ejercicio en revisión, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 14 921,24, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "Localizaciones Oracle" por S/ 14 921,24, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1045 a 1050, la recurrente señaló que de acuerdo con el Anexo 1 del Contrato de Localización de Servicios, denominado "Propuesta de Solución: Personalizaciones Peruanas", la implementación de localizaciones del *Software Oracle E Business Suite* realizado por se llevó a cabo en varias etapas en el ejercicio 2005, habiendo suscrito actas de aceptación por cada fase, las que fueron presentadas a la Administración, con lo que acredita la fecha en la que culminó la implementación de diversas soluciones, las que son anteriores al inicio de la amortización del intangible; en ese sentido, corresponde que se dé por sustentada la fecha de inicio de la utilización de las localizaciones, y por tanto, la fecha a partir de la que debe aceptarse su amortización.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1240 a 1246, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y señaló que el presente reparo corresponde al servicio recibido por la implementación y desarrollo del *Software Oracle E Business Suite* prestado por según las Facturas N° y el Contrato de Locación de Servicios entre la recurrente y

Que refirió que de manera similar al servicio recibido por el servicio de implementación y desarrollo está relacionado con el *Software Oracle E Business Suite*, cuyo contrato de licencia de uso es de responsabilidad de la recurrente, según señala el Contrato de Locación de Servicios. En ese sentido, habiéndose considerado estas licencias de uso como regalías y no como activos intangibles de duración limitada, tales servicios de implementación relacionados a estas tampoco califican como un activo intangible de duración limitada.

Que de otro lado, mencionó que el contrato de locación de servicios señala como objeto "la implementación de las localizaciones Peruanas al sistema Oracle e Business Suite según los requerimientos y definiciones funcionales tomados de la Propuesta, la misma que forma parte integrante del presente contrato, como "Anexo 1"; asimismo, el documento "Proyecto Localizaciones Tributarias" señala como objetivo "Adaptar la funcionalidad estándar del sistema E-Business Suite a los requerimientos legales peruanos y del sector financiero", y que "el alcance de la presente propuesta contempla la instalación de las personalizaciones peruanas y configurarlas en 15 entidades legales dentro del sistema E-Business Suite



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

(EBS)", detallando a su vez las funcionalidades a instalar por módulo, que se divide en tres módulos (AP, AR y GL).

Que anotó además que la recurrente presentó la "Propuesta de Solución" (Versión 2)³¹, que describe el mismo contenido que el documento "Proyecto Localizaciones Tributarias" por lo que señala que tales documentos se refieren a la propuesta que menciona el Contrato de Locación de Servicios y que formaría parte de este como "Anexo 01", desprendiéndose de ello que el servicio de implementación y desarrollo del Software EBS es integral y que compone las funcionalidades descritas en cada módulo³².

Que mencionó que el proyecto y, por tanto, el servicio, no se dará por concluido hasta que haya un documento de aceptación por parte de la recurrente³³, habiendo presentado esta los documentos denominados "Certificado de Aceptación", que detalla funcionalidades implementadas por módulo y la aceptación por las partes de fechas de enero y febrero de 2006; sin embargo, no acreditó el total de funcionalidades a implementar por módulo según el proyecto presentado, lo que evidencia que el proyecto no finalizó en tales fechas.

Que agregó que las funcionalidades de los módulos propuestos como solución del proyecto fueron los siguientes: (i) Módulo AP: validación en línea en el registro de facturas por pagar, adecuación del proceso de transferencia de información AP a GL, cambios y conversiones, inclusión del número de factura del proveedor en la glosa del asiento; (ii) Módulo AR: impresión de documentos por cobrar y cambios y conversiones; y (iii) Módulo GL: validación en línea en el registro de asientos, validación en lote, reporte de asientos que no cumple con la validación, control de fecha valor y cambios y conversiones.

Que considerando lo señalado, indicó que no está acreditado que la recurrente haya aceptado, y por ende que el servicio hubiese culminado, entendiéndose de acuerdo con el contrato que el proyecto tampoco lo estuvo, no habiendo sustentado tampoco la implementación de las soluciones, y siendo que el proyecto fue integral, no se acreditó que el servicio haya culminado en el ejercicio 2007; anotando que el cuadro presentado por la recurrente corresponde al resumen de los documentos proporcionados por la aceptación de algunas funcionalidades, mas no representa la totalidad de los servicios que comprende el proyecto de solución de

Que en ese sentido, mantuvo el reparo por S/ 14 921,24 al no corresponder el servicio a un precio pagado por un activo intangible de duración limitada y tampoco haberse acreditado la culminación de dicho servicio, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° , de fojas 27703 a 27707 y 27740, la amortización reparada corresponde al "Proyecto de Implementación de Localizaciones de Oracle E Business Suite", según Facturas N° y emitidas por , en virtud del contrato de locación de servicios exhibido, y que dichos servicios no corresponden a un precio pagado por un intangible de duración limitada y tampoco se ha acreditado su culminación para la aceptación de su deducción.

Que en la resolución apelada, de fojas 28857 y 28858 vuelta, la Administración señaló que, según indicó el contrato suscrito con , el servicio de implementación y desarrollo está relacionado con el Software Oracle E-Business Suite, el cual es de responsabilidad de la recurrente según el contrato de licencia de uso, por lo que, dado que los pagos por las licencias de uso de software califican como regalías y no corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, no

³¹ En atención al Requerimiento N° que corresponde a un requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización que se siguió a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

³² Los módulos son los siguientes: Módulo AP, Módulo AR y Módulo GL.

³³ Dado que en el Contrato se establece que la finalización del proyecto se registrará en un documento de aceptación, y que en tanto este no estuviera firmado no se entenderá aceptado ni terminado el proyecto.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

puede considerarse el servicio de implementación y desarrollo como parte del costo de un activo intangible sujeto a amortización. Asimismo, advirtió que el Anexo 1 del contrato con [redacted] serían los documentos presentados "Proyecto Localizaciones Tributarias TSNET" y "Propuesta de Solución", según los cuales el servicio contratado implicó la instalación de determinadas funcionalidades en tres módulos (AP, AR y GL) que debían ser aprobadas mediante documentos de aceptación, siendo que los certificados de aceptación presentados por la recurrente de enero y febrero de 2006, no comprenden todas las funcionalidades que debían ser instaladas, por lo que no se encuentra acreditado que el servicio contratado culminó en el ejercicio 2007, para su deducción en dicho ejercicio.

Que como se advierte de lo glosado anteriormente, en etapa de reclamación, la Administración mantuvo el reparo materia de análisis bajo los mismos fundamentos que los expresados en la Resolución de Determinación N° [redacted] y los Resultados de los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] que lo sustentan, por lo que no se advierte la variación de fundamento alegada por la recurrente; en ese sentido, corresponde desestimar la nulidad invocada.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° [redacted], de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del concepto denominado "Localizaciones Oracle" por S/ 14 921,24.

Que al respecto, si bien de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de software a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, se tiene que la recurrente no exhibió el convenio o contrato de las licencias de uso del *Software Oracle E-Business Suite* que se menciona en el Contrato de Locación de Servicios suscrito con la empresa [redacted] u otra documentación que permita verificar si las licencias de uso del indicado *software* encuadran en el criterio señalado para aplicar al precio pagado por ellas, así como a sus costos relacionados, el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada³⁵.

Que es del caso precisar que durante la fiscalización la recurrente fue requerida para que presente toda la documentación que considerara pertinente a fin de sustentar la amortización de los activos intangibles registrada en la Cuenta [redacted] siendo que solo presentó documentos como el Contrato de Locación de Servicios con la empresa [redacted] "Proyecto Localizaciones Tributarias TSNET", "Propuesta de Solución" y Certificados de Aceptación que solo dan cuenta de servicios prestados por dicha empresa, mas no acreditan que tales servicios se encuentren vinculados a un activo intangible de duración limitada, como ha sostenido la recurrente.

Que en ese sentido, no está acreditado que el concepto "Localizaciones Oracle" vinculado al "Proyecto de Implementación de Localizaciones de Oracle E Business Suite" corresponda a un activo intangible de duración limitada, como sostiene la recurrente³⁶.

Que en relación con lo señalado por la recurrente en el sentido que el precio pagado a la empresa [redacted] por el software EBS califica como un intangible y forma parte del costo de este, siendo que al suscribir el Contrato de Locación de Servicios, no se comprometió a cancelar regalías ya que su finalidad no fue la explotación económica del mencionado software, cabe indicar que como se ha precisado anteriormente, si bien a los desembolsos efectuados por licencias de uso de software a perpetuidad corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, en su caso, no proporcionó la documentación necesaria que permita verificar si dicha licencia encuadra en el criterio señalado para aplicar al precio pagado por ella el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, siendo que el contrato al que hace mención la recurrente no resulta suficiente para tal efecto.

³⁴ Según la cláusula segunda del contrato suscrito con [redacted] de foja 11712.

³⁵ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019, recaída respecto de un reparo similar en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

³⁶ En el mismo sentido, véase a la Resolución N° 10925-1-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, corresponde analizar si los servicios de implementación y desarrollo prestados por la empresa _____ vinculado al *Software Oracle E-Business Suite* fueron empleados en la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2007, según lo observado por la Administración.

Que de acuerdo con el Contrato de Locación de Servicios, de fojas 11707 a 11714, la recurrente contrató a la empresa _____ para la implementación de las Localizaciones Peruanas al sistema *Oracle E-Business Suite*, según los requerimientos y definiciones funcionales de la Propuesta que forma parte del contrato como Anexo N° 1. Asimismo, se estableció que la finalización del proyecto se registraría en un documento de aceptación, el cual sería suscrito por ambas partes, precisando el contrato que en tanto la recurrente, como cliente, no hubieran firmado dicho documento, no se entendería aceptado ni terminado el proyecto.

Que asimismo, de los documentos "Proyecto Localizaciones Tributarias TSNET" y "Propuesta de Solución"³⁷, de fojas 11665 a 11671 y 11700 a 11706, se tiene que según lo verificado por la Administración, corresponden a la Propuesta que conforma el Anexo 1 del contrato antes citado, en los que se señala que las personalizaciones peruanas requeridas por la recurrente en el sistema *Oracle E-Business Suite* comprenden la instalación de funcionalidades específicas en tres módulos denominados AP, AR y GL.

Que al respecto, en la citada Resolución N° 10925-1-2019 se dejó constancia también de los Certificados de Aceptación presentados por la recurrente, que obran a fojas 10035 a 10048, que fueron suscritos en enero y febrero de 2006, con los que dio su conformidad a la instalación de algunas de las funcionalidades requeridas para los módulos AP, AR y GL; sin embargo, los citados documentos no comprenden y, por tanto, no acreditan la aceptación de todas las funcionalidades requeridas según lo indicado en la Propuesta que detalla el alcance de los servicios contratados, como son las funcionalidades "Tercer Dígito – Validación en línea en el registro de Facturas por Pagar", "Tercer Dígito – Adecuación del Proceso de Transferencia de información de AP a GL", "Cambios y conversiones" e "Inclusión del nro. de factura y nombre del proveedor en la glosa de asientos" del módulo AP, las funcionalidades "Impresión y Documentos por Cobrar" y "Cambios y conversiones" del módulo AR y las funcionalidades "Tercer dígito – Validación en línea en el registro de asientos", "Tercer dígito – Validación en Lote (...)", "Tercer dígito – Reporte de Asientos que no cumplen con la validación", "Control de fecha Valor" y "Cambios y conversiones" del módulo GL. Asimismo, resulta pertinente anotar que la recurrente en el presente procedimiento de fiscalización proporcionó el Certificado de Aceptación de 5 de febrero de 2007, de foja 11699, el que únicamente da cuenta de la revisión por parte de la recurrente y la conformidad con los objetivos expresados por las partes, respecto al punto construido denominado "*Cambio en monto mínimo de Localizaciones de Retención de 4ta Categoría*". En ese sentido, la recurrente no acreditó la culminación y aceptación de la integridad de los servicios de implementación de las Localizaciones Peruanas al sistema *Oracle E-Business Suite* que fueron contratados a la empresa _____ en el ejercicio 2007, por lo que no puede concluirse que se encontraron afectados a la generación de rentas gravadas en tal ejercicio³⁸.

Que en ese sentido, estando a las consideraciones antes expuestas, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(vi) 43 Licencias Oracle Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra (S/ 51 113,05)

Que la recurrente sostiene que el reparo corresponde al precio refacturado por _____ a raíz del inventario que habría realizado _____ a _____ y donde habría identificado un exceso de 110 licencias de uso del software *Oracle Financials/Application User*; en ese sentido, se remite a los argumentos formulados por la adquisición del *Software Oracle Financials*.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo, toda vez que en el valor indicó que el concepto reparado

³⁷ De cuya presentación también se dio cuenta en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10925-1-2019.

³⁸ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

correspondía a una regalía, no obstante, en la resolución apelada refiere que existe una falta de acreditación del intangible mediante el convenio o contrato.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que el pago efectuado por la recurrente, cuya amortización fue reparada, corresponde al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario aplicable a la adquisición de un activo intangible de duración limitada, no habiendo exhibido la recurrente convenio o contrato por las licencias que habría adquirido a y tampoco exhibió documentación que evidenciara la fecha desde que tales licencias fueron utilizadas en la generación de rentas gravadas.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N°, de fojas 27700 a 27703, 27739 y 27740, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "43 Licencias Oracle Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra" por S/ 51 113,05, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19586, 19587 y 19598, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "43 Licencias Oracle Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra", indicando que este fue activado por US\$ 63 836,63, el que corresponde al servicio de "Cobro de licencias 110 licencias adicionales de Oracle Financial" de Al respecto, refirió que la recurrente no presentó el convenio o contrato por las licencias adquiridas, ni tampoco documentación que acredite la fecha desde la que se utilizan las licencias para la generación de renta, anotando que se encuentra pendiente de pago; en ese sentido, concluyó que no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 51 113,05, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "43 Licencias Oracle Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra" por S/ 51 113,05, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1042 a 1045, la recurrente señaló que adquirió licencias de utilizando a como intermediaria, dado que el proyecto vinculado a la implementación del software del *Oracle Financials* se implementó en al hallarse físicamente en dicho país el procesador en el que el programa fue instalado o ejecutado, siendo ello el motivo por el que todas las contrataciones relacionadas con la implementación de este proyecto se realizaron a través de . Anotó que las facturas emitidas por corresponden a un reembolso del costo de adquisición del software, mientras que las operaciones materia de análisis se concretaron con por lo que debe analizarse la naturaleza de la operación considerando como intervinientes a ella y , y no a pues esta solo actuó como intermediaria.

Que anotó que las licencias de uso adquiridas califican como intangibles de duración limitada, que fueron adquiridos a y no como cesión en uso de licencias adquiridas por y que posteriormente le fueron cedidas; debiendo descartarse dicha cesión dado que esta solo sería posible si hubiese cedido en uso a favor de los derechos patrimoniales sobre el *Software Oracle Financials*, la que al no haberse verificado, impide que explote el intangible, por lo que al analizarse la operación realizada con en la que se utilizó como intermediaria a debe concluirse que se está ante la adquisición de un activo intangible de vida limitada.

Que manifestó que acreditó que las licencias adquiridas corresponden a un activo intangible de duración limitada, al haber presentado la documentación que sustenta la adquisición de las licencias *Oracle Financials*; sin embargo, la Administración desconoce la realidad de la operación al no presentar el contrato por las licencias adquiridas, aspecto que no debe tomarse en cuenta, dado que la falta de contrato o convenio materializado físicamente no constituye impedimento para que se acredite la fehaciencia de la operación. Sobre ello, citó el artículo 1352 del Código Civil, que refiere que los contratos se perfeccionan con el consentimiento de las partes, salvo en los casos que se deba observar la forma señalada, por lo que en la medida que el contrato de licenciamiento no constituye un contrato solemne, no requiere de formalidades para entenderse válidamente celebrado, para lo cual cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 618-2-2000 y 3368-1-2006; y concluyó que aun cuando no cuente con el contrato, la naturaleza de la operación y su realidad se encuentra acreditada con la documentación presentada.

Que anotó, que si bien en el comprobante de pago presentado se alude a la adquisición de 110 licencias *Oracle Financials*, solo 43 le corresponden, siendo la diferencia facturada a los usuarios correspondientes.

Que concluyó, que dado que los contratos no son celebrados únicamente por escrito sino también consensualmente, y dado que presentó documentación que acredita la fecha desde que se utilizaron las licencias para la generación de renta, la observación de la Administración no se encuentra sustentada; a lo que anotó que no es necesaria la cancelación del precio pagado del intangible a fin de deducir la amortización de las licencias adquiridas.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1237 a 1240, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y señaló que el reparo corresponde al precio refacturado a la recurrente por su vinculada por el cobro de 110 licencias adicionales de *Oracle Financials*, según el Invoice N° 13-2006.

Que indicó que la utilización de las licencias de uso por parte de la recurrente refacturadas por , no califican como activos intangibles de duración limitada, sino que tienen la naturaleza de regalías.

Que agregó que en este caso resulta determinante el contrato tanto de con por la adquisición de las licencias de uso, como los convenios entre y la recurrente, sobre los que se haya acordado el precio, términos y condiciones sobre los que las licencias fueron adquiridas; en esa línea, estando a la ausencia de algún contrato que deje constancia sobre la adquisición de las licencias de uso y algún convenio con la recurrente para adquirirlas por su cuenta, tampoco se acredita desde cuándo fueron utilizadas tales licencias de uso, no acreditándose tampoco la distribución de gastos con al cual se emitió factura por reembolso de gastos por la refacturación realizada por a la recurrente. En ese sentido, la recurrente no presentó documentación que acredite que la deducción corresponda al precio



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que mantuvo el reparo por S/ 51 113,05, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° , de fojas 27700 a 27703, 27739 y 27740, la amortización reparada de S/ 51 113,05 corresponde al "Cobro de licencias 110 licencias Adicionales de Oracle Finacial", según Invoice N° 13-2006, emitido por a la recurrente, no habiendo esta última exhibido el convenio o contrato por las licencias adquiridas, ni documentación que evidencie la fecha desde la cual dichas licencias fueron utilizadas para la generación de rentas gravadas. En ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, de conformidad con la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de fojas 28856 y 28857 vuelta, la Administración indicó que el pago efectuado por la recurrente (cuya amortización fue reparada) correspondería al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario aplicable a la adquisición de un activo intangible de duración limitada, no habiendo exhibido la recurrente convenio o contrato por las licencias que habría adquirido a y tampoco exhibió documentación que evidenciara la fecha desde que tales licencias fueron utilizadas en la generación de rentas gravadas.

Que como se mencionó anteriormente, la legislación aplicable al caso de autos establece que el software califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su Reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido que no procedería aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que correspondería a aplicar a los activos intangibles de duración limitada, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que corresponde desestimar la nulidad invocada³⁹.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del activo denominado "43 Licencias Oracle Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra" por S/ 51 113,05.

Que al respecto, de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de software a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, sin embargo, según lo verificado por la Administración y constatado en esta instancia, la recurrente no exhibió el convenio o contrato por las licencias que habría adquirido u otra documentación que evidencie que el Invoice N° 13-2006, que ampara la amortización reparada, esté vinculado a las mismas licencias de uso del software Oracle Financials que han sido materia de análisis en el apartado (i) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución⁴⁰, por lo que no se encuentra sustentada la amortización reparada.

Que estando a tal conclusión, no resulta relevante pronunciarse sobre la observación vinculada a la fecha desde la cual las licencias que habrían sido adquiridas por la recurrente fueron utilizadas en la generación de sus rentas gravadas, requisito previsto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

³⁹ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019, recaída respecto de un reparo similar en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

⁴⁰ En la misma línea se ha pronunciado este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019, en la que se analizó la amortización por el mismo concepto reparada en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que en ese sentido, en virtud de las consideraciones antes expuestas, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(vii) TSNET Mejoras Oracle Mod AP (S/ 3 862,80)

Que la recurrente sostiene que el software *Oracle Business Suite* es utilizado en la consolidación de la información financiera de las empresas del grupo, lo que corresponde a un servicio que debía prestar en virtud de los contratos celebrados por servicios de contabilidad y finanzas.

Que agrega que habiéndose acreditado que la adquisición del software *Oracle E Business Suite* califica como un intangible de duración limitada, el servicio de implementación califica como parte de la cesión definitiva de un activo intangible de vida limitada y no como prestación de servicios.

Que en cuanto a lo señalado por la Administración en el sentido que no presentó los contratos con las otras empresas del grupo por el proyecto de consolidación ni la distribución del gasto asumido por el servicio de implementación, indica que no se encuentra obligada a contar con un contrato escrito, lo que no constituye un requisito estipulado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo, toda vez que en el valor concluyó que no había dado respuesta al requerimiento, no obstante, en la resolución apelada indicó que la deducción observada no corresponde al precio pagado por activos intangibles de duración limitada.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe Nº sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que la amortización reparada corresponde al servicio "*Desarrollo de mejoras localizaciones peruanas de acuerdo a la orden de compra 2324*" y que la recurrente no proporcionó el contrato o convenio por el referido servicio, ni documentación que evidencie la conformidad o culminación del servicio a fin de establecer la fecha desde que se utilizó en la generación de rentas gravadas; por lo que procede mantener el reparo al no corresponder dicho servicio a un precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no habiéndose acreditado tampoco la indicada fecha a partir de la cual se utilizó en la generación de rentas gravadas.

Que en el numeral 3 del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº de foja 27700 y 27739, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "*TSNET Mejoras Oracle Mod AP*" por S/ 3 862,80, sustentándose en los Requerimientos Nº y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo Nº 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada,



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19585, 19586, 19597 y 19598, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "TSNET Mejoras Oracle Mod AP", indicando que este fue activado por US\$ 3 600,00, el que corresponde al servicio de "Desarrollo de mejoras localizaciones peruanas de acuerdo a la orden de compra 2324", según la Factura N° de 9 de noviembre de 2006, emitida por

Al respecto, refirió que la recurrente no presentó el convenio o contrato por el servicio adquirido, ni tampoco documentación que acredite la conformidad o culminación del servicio a fin de establecer la fecha desde la que se utilizó para la generación de renta; en ese sentido, la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 3 862,80, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "TSNET Mejoras Oracle Mod AP" por S/ 3 862,80, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que si bien la recurrente en atención al Requerimiento N° presentó el escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1029 a 1067, en el apartado referido a "Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00" no se pronunció por el reparo a la amortización del activo denominado "TSNET Mejoras Oracle Mod AP", por S/ 3 862,80.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1237, la Administración señaló que la recurrente no se pronunció por la presente observación, por lo que mantuvo el reparo por S/ 3 862,80, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° , de fojas 27700 y 27739, la amortización reparada de S/ 3 862,80 corresponde al servicio de "Desarrollo de mejoras localizaciones peruanas de acuerdo a la orden de compra 2324", según Factura N° emitida por el 9 de noviembre de 2006, no habiendo exhibido la recurrente el convenio o contrato por el servicio adquirido, ni documentación que acredite la conformidad o culminación del servicio a fin de establecer la fecha desde la cual se utiliza en la generación de rentas gravadas. En ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, de conformidad con la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de fojas 28855 y 28856 vuelta, la Administración señaló que la amortización reparada corresponde al servicio "Desarrollo de mejoras localizaciones peruanas de acuerdo a la orden de compra 2324" y que la recurrente no proporcionó el contrato o convenio por el referido servicio, ni documentación que evidencie la conformidad o culminación del servicio a fin de establecer la fecha desde que se utilizó en la generación de rentas gravadas; por lo que procede mantener el reparo al no corresponder dicho servicio a un precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no habiéndose acreditado tampoco la indicada fecha a partir de la cual se utilizó en la generación de rentas gravadas.

Que como se advierte de lo glosado, en instancia de reclamación, la Administración mantuvo el reparo materia de análisis bajo los mismos fundamentos que los expresados en la Resolución de Determinación N° y los Resultados de los Requerimientos N° y que



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

lo sustentan, por lo que no se advierte la variación de fundamento alegada por la recurrente; en ese sentido, corresponde desestimar la nulidad invocada. Cabe precisar que mediante el Requerimiento N° se comunicó la referida observación en los términos señalados en el Resultado del Requerimiento N° y si bien en el Resultado del Requerimiento N° la Administración señaló que la recurrente no se pronunció respecto de aquella, esta se mantuvo conforme con lo expresado en el Resultado del Requerimiento N°.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del concepto denominado "TSNET Mejoras Oracle Mod AP" por S/ 3 862,80.

Que al respecto, debe indicarse que si bien de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de software a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, en el presente caso la recurrente no exhibió el convenio o contrato u otra documentación que evidencie que el servicio de "Desarrollo de mejoras localizaciones peruanas de acuerdo a la orden de compra 2324" se encuentre vinculado a intangibles de duración limitada, de acuerdo con el criterio señalado, que permita aplicar a sus costos relacionados el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada; no habiendo, a su vez, la recurrente acreditado que el aludido servicio hubiese afectado la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2007.

Que si bien la recurrente sostiene que habiéndose acreditado que la adquisición del software *Oracle E Business Suite* califica como un intangible de duración limitada, el servicio de implementación califica como parte de la cesión definitiva de un activo intangible de vida limitada y no como prestación de servicios; debe indicarse que sobre el aludido software, en el apartado (v) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución, esta instancia ha concluido que la recurrente no exhibió el convenio o contrato de las licencias de uso del Software *Oracle E-Business Suite* que se menciona en el Contrato de Locación de Servicios suscrito con la empresa u otra documentación que permita verificar si las licencias de uso del indicado software encuadran en el criterio señalado para aplicar al precio pagado por ellas, así como a sus costos relacionados, el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada.

Que respecto a su argumento en el sentido que no se encuentra obligada a contar con un contrato escrito, el cual no constituye un requisito estipulado en la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que se encuentra obligada a sustentar las deducciones que efectúe para efecto de la determinación del referido impuesto, siendo que en el caso de autos no presentó cualquier otra documentación que permita sustentar la amortización reparada.

Que en ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(viii) Proyecto de Consolidación de Información de EBS (S/ 4 066,25)

Que la recurrente sostiene que el Software *Oracle Business Suite* es utilizado en la consolidación de la información financiera de las empresas del grupo, lo que corresponde a un servicio que debía prestar en virtud de los contratos celebrados por servicios de contabilidad y finanzas, y por ello efectuó desembolsos y gestiones para realizar todos los procedimientos requeridos por las empresas usuarias de tales servicios.

Que indica que el uso del Software *Oracle Business* se vincula a la generación de rentas gravadas, que se traducen en ingresos por la prestación de aquellos servicios, por lo que no puede afirmarse que el software adquirido fue utilizado para fines ajenos a la generación de renta gravada, al tener como finalidad que ejecute el servicio de consolidación de la información financiera de las empresas del grupo.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que el servicio de consolidación de los estados financieros estaría relacionado con el *Software Oracle E-Business Suite*, cuya contraprestación por su licencia de uso califica como regalía y no corresponde otorgarle el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, por lo que no puede considerarse al aludido servicio como parte del costo de un activo intangible sujeto a amortización, siendo que no procedería aceptar la deducción del gasto incurrido en el ejercicio fiscalizado, dado que el servicio culminó en el año 2005, por lo que devengó en tal año, y debido a que no está acreditado que la consolidación de estados financieros de otras empresas tenga vinculación con la generación de rentas gravadas de la recurrente.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 27698 a 27700, 27738 y 27739, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "*Proyecto de Consolidación de Información de EBS*" por S/ 4 066,25, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19584, 19585 y 19597, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "*Proyecto de Consolidación de Información de EBS*", indicando que este fue activado por US\$ 3 750,00, el que corresponde al servicio de "*Proyecto de consolidación de información de EBS*" según Factura N° emitida por proyecto que consiste en la consolidación de información financiera de las empresas del Grupo , en el que se considera como instancias los Servidores de y y como costo del servicio US\$ 7 500,00.

Que agregó que en el "*Certificado de Aceptación*" presentado se dejó constancia que la recurrente revisó los puntos construidos y que cumplen en su totalidad con los objetivos acordados, sin que hubiese acreditado que la erogación se asocie a un intangible de duración limitada; anotando que corresponde al servicio de un software para elaborar información financiera consolidada con todas las empresas del grupo,

⁴¹ Entre las que se encontraban Tienda Departamental
Departamental
Departamental
y
Tienda Departamental
Tienda Departamental
Tienda Departamental

Tienda Departamental
Tienda Departamental

Tienda
Tienda



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

que son las tiendas departamentales, sus accionistas y recurrente la relación del gasto con la generación de renta.

no acreditando la

Que por tales consideraciones, señaló que la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada y que estos se encuentren afectos a la generación de rentas, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 4 066,25, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "Proyecto de Consolidación de Información de EBS" por S/ 4 066,25, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1041 y 1042, la recurrente señaló que las licencias de uso adquiridas son de duración limitada, por lo que la amortización resulta deducible. Agregó que el software fue utilizado para consolidar la información financiera de las empresas del grupo, servicio que debía prestar en virtud de los contratos por los servicios de contabilidad y finanzas celebrados con las empresas del grupo; por lo que a fin de efectuar tales servicios, se encargó de desembolsar y gestionar los procedimientos requeridos para las empresas usuarias, por lo que el uso del software se encuentra vinculado con la generación de rentas gravadas.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1234 a 1237, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y señaló que el reparo corresponde a la amortización deducida por el servicio recibido por la implementación de la consolidación y sistematización de estados financieros de las empresas del sobre los ambientes del Software Oracle e Business Suite, prestado por según la Factura N°

Que agregó que según indicó anteriormente, el servicio prestado por por la implementación de la consolidación de los estados financieros se relaciona con el Software Oracle E Business Suite, cuya contraprestación por el contrato de licencia de uso corresponde a regalías y no a activos intangibles de duración limitada, por lo que al estar relacionado a aquella, tal servicio tampoco califica como un activo intangible de duración limitada, sino como una prestación de servicios; y en tanto la culminación del servicio se acredita con el certificado de aceptación de 8 de setiembre de 2005, tal servicio no devengó en el ejercicio 2007, no pudiendo aceptarse su amortización en este último ejercicio.

Que anotó que emitió las Facturas N° y a la recurrente, ambas por US\$ 3 750,00, no obstante, del reporte de progreso del proyecto de implementación de consolidación financiera emitido por se desprende que el servicio de consolidación de estados financieros no solo correspondía a los estados financieros de la recurrente, sino también de terceros⁴²; por lo que la recurrente no acreditó que el gasto deducido como amortización hubiese aportado en la generación de rentas gravadas, al asumir el costo total de un servicio que consolida estados financieros de terceros, no habiendo presentado el contrato del proyecto de la consolidación ni la distribución de los gastos por tal servicio; en ese sentido, mantuvo el reparo por S/ 4 066,25 al no haberse acreditado que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

⁴² Como Tienda Departamental
Tienda Departamental

Tienda Departamental
Tienda Departamental

Tienda Departamental
Tienda Departamental



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° _____, de fojas 27698 a 27700, 27738 y 27739, la amortización reparada de S/ 4 066,25 corresponde al "*Proyecto de Consolidación de Información Financiera de EBS*", según Factura N° _____, emitida por _____ según la "*Propuesta para Consolidación Financiera*", siendo que dicho proyecto consistió en la consolidación de los estados financieros del grupo empresarial que conforma la recurrente (ella y sus tiendas departamentales), y señala como costo del servicio el importe de US\$ 7 500,00. Asimismo, en el "*Certificado de Aceptación*" de 8 de setiembre de 2005 se dejó constancia que los puntos construidos fueron revisados por la recurrente y que cumplen los objetivos. Se concluyó que los citados documentos no acreditan que el desembolso efectuado corresponda a un activo intangible de duración limitada y tampoco demuestran la vinculación del proyecto con la generación de rentas gravadas de la recurrente, al tratarse de un servicio que consolida la información financiera de terceros, no existiendo certeza del importe correspondiente a la recurrente para la deducción en el ejercicio correspondiente a su devengo. Por tanto, se tuvo por no acreditado que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, y su afectación a las rentas gravadas del ejercicio en revisión.

Que en la resolución apelada, de fojas 28855 y vuelta, la Administración señaló que el servicio de consolidación de los estados financieros estaría relacionado con el *Software Oracle E-Business Suite*, cuya contraprestación por su licencia de uso califica como regalía y no corresponde otorgarle el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, por lo que no puede considerarse al aludido servicio como parte del costo de un activo intangible sujeto a amortización, siendo que no procedería aceptar la deducción del gasto incurrido en el ejercicio fiscalizado, dado que el servicio culminó en el año 2005, por lo que devengó en tal año, y debido a que no está acreditado que la consolidación de estados financieros de otras empresas tenga vinculación con la generación de rentas gravadas de la recurrente.

Que como se advierte de lo glosado, en instancia de reclamación, la Administración mantuvo el reparo materia de análisis bajo los mismos fundamentos que los expresados en la Resolución de Determinación N° _____ y los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____, que lo sustentan, por lo que no se advierte la variación de fundamento alegada por la recurrente; en ese sentido, corresponde desestimar la nulidad invocada.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° _____ de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del activo denominado "*Proyecto de Consolidación de Información de EBS*" por S/ 4 066,25.

Que en cuanto a la procedencia del reparo, tal como ha indicado este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019⁴³, si bien de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de software a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, se tiene que la recurrente no presentó el convenio o contrato u otra documentación que evidencie que los servicios materia del proyecto de consolidación de estados financieros estuvieron asociados al *Software Oracle E-Business Suite* ("*EBS*") u otro, a fin de verificar si tales servicios, como costos asociados a un software, encuadren en el criterio antes citado para aplicarles el tratamiento tributario que corresponde a los activos intangibles de duración limitada.

Que obran en autos los documentos "Reporte de Progreso del Proyecto" y "Certificado de Aceptación", de fojas 11642 y 11652, que solo evidencian servicios prestados por _____ mas no acreditan que dichos servicios se encuentren vinculados a un activo intangible de duración limitada.

⁴³ En la que se analizó un reparo similar al de autos respecto de la misma Factura N° _____ con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

observada, en relación



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en ese sentido, no está acreditado que el "Proyecto de Consolidación de Información de EBS" corresponda al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, como sostiene la recurrente⁴⁴.

Que asimismo, es preciso indicar que tal como ha señalado este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019, en el "Certificado de Aceptación", de foja 11642, la recurrente dio su conformidad a la culminación del proyecto en cuestión el 8 de setiembre de 2005, por lo que en dicho ejercicio el gasto incurrido se habría devengado, de acuerdo con el criterio de imputación previsto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; en ese sentido, no cabría aceptar la deducción del aludido gasto en el ejercicio materia de revisión.

Que por lo expuesto, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de ello, debe indicarse que este Tribunal en la anotada Resolución N° 10925-1-2019 desestimó la observación de la Administración referida a que no está acreditado que el proyecto materia de análisis tuvo vinculación con la generación de rentas gravadas de la recurrente, toda vez que el servicio de consolidación de estados financieros es uno que tiene relación con la gestión de las empresas y no solo comprendió a las empresas del grupo empresarial que integra la recurrente, sino que también incluyó a esta última, por lo que tal servicio sí tuvo vinculación con la gestión de sus actividades económicas y, por tanto, con la generación de rentas gravadas.

(ix) Proyecto de Consolidación de Información de EBS (S/ 63 212,09)⁴⁵

Que la recurrente sostiene que al haber acreditado la adquisición del *Software Oracle* corresponde que se reconozca su amortización.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo.

Que en escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que la Factura N° emitida por corresponde al servicio por la implementación de la consolidación y sistematización de estados financieros de las empresas del grupo de la recurrente, la que se asocia al 50% de la facturación restante del servicio descrito anteriormente. Anota que el reparo a la Factura N° girada por fue aceptado por la recurrente. Asimismo, en cuanto a las Facturas N° y , emitidas por , señala que se asocian a adquisiciones de licencias de uso del software *Oracle*, las que han sido calificadas como regalías, por lo que el pago que efectuó la recurrente (cuya amortización fue reparada) al corresponder al pago de una regalía, no procedía otorgarle el tratamiento tributario dispensado para un activo intangible de duración limitada.

⁴⁴ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019, en la que se dio cuenta que la recurrente presentó el documento "Propuesta para – Proyecto: Consolidación Financiera", respecto del cual esta instancia indicó que solo evidencian servicios prestados por mas no acredita que estos se encuentren vinculados a un activo intangible de duración limitada.

⁴⁵ Corresponsiente a los conceptos reparados por Proyecto de Consolidación de Información de EBS por S/ 4 106,25 y por altas de intangibles en el ejercicio 2007 por S/ 59 105,84.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 27695 a 27698, 27735, 27736 y 27738, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado
por S/ 63 212,09, sustentándose en los Requerimientos N°
y , así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta - Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 19583, 19584, 19596 y 19597, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado , indicando que este fue activado por US\$ 3 750,00, el que corresponde al servicio en Oracle e Business Suite" según Factura N° emitida por , proyecto que consiste en la consolidación de información financiera de las empresas del Grupo en el que se considera como instancias los Servidores de y y como costo del servicio US\$ 7 500,00.

Que refirió que en el "Certificado de Aceptación" presentado se dejó constancia que la recurrente revisó los puntos construidos y que cumplen en su totalidad con los objetivos acordados, sin que hubiese acreditado que la erogación se asocie a un intangible de duración limitada; anotando que corresponde al servicio de un software para elaborar información financiera consolidada con todas las empresas del grupo, que son las tiendas departamentales, sus accionistas y no acreditando la recurrente la relación del gasto con la generación de renta.

Que asimismo, anotó respecto a las Facturas N° y que la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada y que estos se encuentren afectos a la generación de rentas, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 72 793,97 (S/ 4 106,25 + S/ 47 459,72 + S/ 21 228,00), según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado por S/ 72 793,97, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1041 y 1067, la recurrente señaló que de la totalidad de la observación por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
Amortización de intangibles, aceptaba la suma de S/ 43 118,00 por las operaciones asociadas al



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que de otro lado, mencionó que se remite a lo indicado en el punto anterior, referido al en el que se reparó la suma de S/ 4 066,25; siendo que en dicho apartado reiteró que las licencias de uso adquiridas son de duración limitada, por lo que la amortización resulta deducible, y que el software fue utilizado para consolidar la información financiera de las empresas del grupo, servicio que debía prestar en virtud de los contratos por los servicios de contabilidad y finanzas celebrados con las empresas del grupo; por lo que a fin de efectuar tales servicios, se encargó de desembolsar y gestionar los procedimientos requeridos para las empresas usuarias, por lo que el uso del software se encuentra vinculado con la generación de rentas gravadas.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1231 a 1234, 1268 y 1269, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, indicando que del importe de S/ 43 118,46 aceptado, solo la suma de S/ 9 581,88 se asocia al presente reparo, siendo que la diferencia corresponde a la observación por "Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio"⁴⁶.

Que asimismo, señaló lo siguiente:

- Una parte de la observación corresponde a la amortización del servicio recibido por la implementación de la consolidación y sistematización de estados financieros de las empresas del sobre los ambientes del *Software Oracle Business Suite*, prestado por , según la Factura N° siendo que dicho servicio corresponde a la facturación del 50% restante del servicio descrito en el punto anterior⁴⁷, por lo que considerando que el sustento es el mismo proyecto que se describe en dicho punto, mantuvo el reparo por S/ 4 106,25.
- De otro lado, observó adiciones de intangibles del año 2007, relacionadas con las Facturas N° y la emitida por

Al respecto, la recurrente presentó el documento denominado "*Definiciones y Reglas de Licenciamiento*" suscrito entre y el que fue presentado como sustento de las licencias de uso que describió cuando se analizó el aspecto referido a las *Licencias Oracle*; habiéndose indicado de la evaluación a dicho documento que es uno de carácter general que no define los elementos determinantes para que se acepte el gasto en el ejercicio 2007, tales como el valor, período de uso, fecha de inicio de uso, usuarios, entre otros, por lo que no acreditó la amortización de las altas 2007 por S/ 68 687,72, y estando a que aceptó una parte del reparo por S/ 9 581,88, observó la diferencia no aceptada por S/ 59 105,84.

Que por lo señalado en los considerandos precedentes, concluyó que la recurrente no acreditó que la deducción correspondía al precio pagado por activos intangibles de duración limitada y que se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas, por lo que mantuvo el reparo por la suma de S/ 63 212,09 (S/ 4 106,25 + S/ 59 105,84), según describe en su Anexo N° 6, de foja 1090.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° de fojas 27695 a 27698, 27735, 27736 y 27738, la amortización reparada se asocia a las Facturas N° y

Que sobre la Factura N° , emitida por se indica que corresponde a la facturación por el 50% restante del servicio ' según la "Propuesta para , analizado precedentemente, por lo que

⁴⁶ El cual será analizado en el punto 1.4 del literal A de la presente resolución.

⁴⁷ Reparo denominado , por la suma de S/ 4 066,25.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

estando a que el sustento es el mismo proyecto, corresponde concluir en el mismo sentido, confirmando el reparo.

Que en cuanto a las Facturas N° _____ y
emitidas por _____ indica que fueron giradas por la adquisición de
licencias *Oracle* y soporte para ellas, en tanto que la Factura N° _____ fue girada por
por el servicio de extensión de garantía de librería de respaldos; siendo que por ellas la recurrente
no acreditó que su amortización deducida corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración
limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, afectados a la generación de rentas
gravadas.

Que en la resolución apelada, de fojas 28854 y 28855 vuelta, la Administración señala, en relación con la
Factura N° _____ emitida por _____ que corresponde al servicio por la implementación de la
consolidación y sistematización de estados financieros de las empresas del grupo de la recurrente, la que
se asocia al 50% de la facturación restante del servicio descrito anteriormente, por lo que mantiene el reparo
al remitirse a los argumentos señalados en dicho punto. Anota que la observación a la Factura N°
girada por _____ fue aceptada por la recurrente. Asimismo, en cuanto a las Facturas
N° _____ y _____ emitidas por _____

señala que corresponden a las adquisiciones de licencias de uso de
que han sido objeto de análisis en los puntos precedentes, las cuales han sido calificadas como regalías,
cuya deducción del gasto será aceptada en el ejercicio que se encuentre acreditado su devengo, lo que no
se acreditó en el ejercicio 2007, por lo que correspondía mantener el reparo por el importe de S/ 59 105,84.

Que de acuerdo con lo señalado anteriormente, la legislación aplicable al caso de autos establece que el
software califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en
uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una
regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario
aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma
ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su Reglamento.

Que como se ha advierte de lo glosado, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para
la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible
de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no
se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente,
correspondiendo, en ese sentido, desestimar la nulidad invocada.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo⁴⁸, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del
Requerimiento N° _____ de foja 1090, que la Administración reparó la amortización del activo
denominado ' _____ por S/ 63 212,09, el que se divide de la
siguiente manera: (i) S/ 4 106,25 por ' _____ y (ii) S/ 59 105,84
por "Activación".

- **S/ 4 106,25**

Que conforme se dejó constancia en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°
de foja 1233, la amortización reparada de S/ 4 106,25 se asocia a la Factura N°
emitida por _____ y corresponde al 50% restante del precio del
sobre el cual, tanto en el valor impugnado como en la resolución
apelada, la Administración ha realizado el mismo análisis que se ha dado cuenta en el apartado (viii) del
punto 1.2 del literal A de la presente resolución. En ese sentido, procede que sobre el reparo en cuestión
se emita similar pronunciamiento al desarrollado en el aludido apartado y, en consecuencia, mantener aquel
y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁴⁸ En los términos formulados en la fiscalización y mantenidos en instancia de reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

• **S/ 59 105,84**

Que conforme con el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1090, la observación se vincula a los activos denominados "Activación mes de abril 2007" por S/ 47 459,72 y "Activación mes de mayo 2007" por S/ 11 646,12⁴⁹; por lo que el reparo asciende a S/ 59 105,84.

Que según el mencionado Anexo N° 6, la "Activación mes de abril 2007" se asocia a las Facturas N° y emitidas por y la "Activación mes de mayo 2007" a las Facturas N° y ().

Que las mencionadas facturas, a excepción de la Factura N° se emitieron por los siguientes conceptos:

Factura N°	Proveedor	Concepto	Foja
		Licencia Base de Datos Oracle 10G.	11613
		Licencia Base de Datos Oracle 10G.	11631
		Licencia Oracle Partitioning	11622
		Licencia Oracle Partitioning	11604
		Licencia Oracle 10G. Standard	11640
		Licencia Oracle 10G. Standard	11594

Que conforme se aprecia de la descripción de cada una de las facturas descritas anteriormente, así como de lo señalado por la Administración en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1233, y en la resolución apelada, de foja 28854, las operaciones antes descritas se asocian al *Software Oracle que fue materia de observación en el apartado (i) del punto 1.2 del literal A* de la presente resolución, por lo que corresponde arribar a la misma conclusión expuesta en aquel punto, en el que se indicó que dicho software obedece a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que el pago efectuado por su adquisición no constituye una regalía y, por ende, siendo el software un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado, de acuerdo con el tratamiento tributario 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; en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse desvirtuado la observación de la Administración en el sentido que la deducción reparada correspondería a regalías, no resulta relevante analizar el devengo del gasto por tal concepto, como señala la Administración en la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo en el presente acápite, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(x) Activación Software Manhattan (S/ 506 072,19)

Que la recurrente sostiene, entre otros, que el *Software Manhattan* es un sistema que permite lograr una mayor eficiencia en el negocio optimizando la labor de almacenaje en los centros de distribución. Indica que el software permite la mejora en los siguientes procedimientos: Tipos de almacenaje; Generación de interfaces para el área de comercio exterior; Conversiones de interfaces a Excel; Consultas de órdenes de compra; Despacho; Control de patio; Datos logísticos de mercadería; Devoluciones; Mercadería dañada y logística inversa; Manejo del stock; Impresión códigos de barras; Inventarios y conteos cíclicos; Tareas de picking; Pre-recepción y recepción; Uso del parking list; Manejo de facturas; Captura de datos del maestro

⁴⁹ Originalmente el reparo ascendía a S/ 21 228,00, no obstante, la recurrente aceptó dicha observación por el monto de S/ 9 581,88.

⁵⁰ No se considera a la Factura N° emitida por debido a que como se ha mencionado, la recurrente aceptó la observación en relación con dicho comprobante.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

de artículos; Diferencias de unidades por pack; Impresión de etiquetas; Parametrizaciones; Control de unidades; entre otros.

Que resalta que el sistema operativo resulta de suma importancia para el manejo eficiente del centro de distribución ubicado el que se destina como almacén de mercaderías que comercializa; de lo que se concluye que el *Software Manhattan* fue adquirido para su utilización en operaciones propias de la empresa a fin de lograr eficiencia en sus procesos productivos, según los acuerdos contenidos en los convenios celebrados, por lo que al no haber adquirido ningún derecho patrimonial sobre dicho software, los pagos por ello no pueden constituir regalías.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo.

Que con escrito ampliatorio de 20 de marzo de 2012, de fojas 29338 y 29339, indica que la empresa entregó el código fuente del software básico WMS (*software Manhattan*) a fin que pueda realizar modificaciones al software: siendo que posteriormente junto con acordó desarrollar e implementar el a fin de adaptar el software básico WMS para las necesidades de ambas empresas, generándose en estas copropiedad sobre el aplicativo desarrollado.

Que anota que el software y son operaciones distintas, que para la empresa constituye una unidad indisoluble, debido a que el primero corresponde al software y el segundo a las adaptaciones realizadas sobre este; y estando a que no era titular de derechos patrimoniales sobre el software, el pago que le realizó por la venta del software no da lugar al pago de una regalía, sino al precio de la transferencia.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que en el escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29428 a 29430, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que el reparo se asocia a la Factura N° que incluye el reembolso de la adquisición del *Software WMS (Warehouse Management System)* de la empresa con los servicios de desarrollo e implementación de dicho software efectuados por como consecuencia de los acuerdos para la automatización del manejo de los almacenes; incluyendo también el activo de los servicios de asesoría en la integración del WMS Phases I, II y III prestados por la empresa Asimismo, indica que del Convenio se aprecia que la recurrente asumió parte del costo y utilizó la licencia del *Software WMS* contratada por para la implementación y desarrollo de un sistema de manejo de almacenes; por lo que estando a que la contraprestación pactada por la utilización de licencias de uso de software califican como regalías, el costo que asume la recurrente por la licencia de uso del *Software WMS* de *Manhattan* no califica como un precio pagado por la cesión definitiva de un activo intangible de duración limitada. Agrega que aun en el caso que se califique a la licencia del software y los servicios de implementación e integración como el pago por la cesión definitiva de un intangible de duración limitada, se encuentra pendiente de pago al cierre del ejercicio, siendo que según la Ley del Impuesto a la Renta precio pagado implica que la obligación por la cesión debe encontrarse previamente cancelada.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27686 a 27095, 27734 y 27735, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "*Activación Software Manhattan*" por S/ 506 072,19, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 de su Reglamento.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19581 a 19583, 19595 y 19596, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "*Activación Software Manhattan*", indicando que este fue activado por US\$ 757 599,34, el que corresponde al servicio de y

Que refirió que del "*Acta de Entrega y Recepción de Trabajo*" se aprecia que con ella se formaliza la entrega y recepción de los trabajos realizados, en el que la recurrente suscribe la recepción funcional del proyecto recién desde el momento de la conformidad (21 de diciembre de 2006), fecha en que se emplearía el proyecto adquirido en la generación de rentas.

Que agregó que por el servicio de refacturación por servicios prestados por concepto de de según Proforma Invoice N° 16-2005, emitida por la recurrente presentó el "*Convenio Manhattan*" suscrito con por el que ambas empresas convienen en desarrollar un software para dinamizar las labores de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales en () y Perú (), automatizando y computarizando el manejo de los almacenes, estipulándose dos etapas, entre ellas la Corporativa, en la que contribuirían conjuntamente en los costos para la ejecución del proyecto, siendo que la propiedad y derechos sobre el software a ser utilizado por ambas partes sería de propiedad de ellas, las que participarían a título de copropiedad en el mismo porcentaje que corresponda a su contribución al proyecto; lo que evidencia que la recurrente no mantenía el control del software a desarrollar. Asimismo, verificó que la presente operación se encontraba pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007.

Que en ese sentido, señaló que la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada afectados a la generación de rentas gravadas, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 506 072,19, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19323.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "*Activación Software Manhattan*" por S/ 506 072,19, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1031 a 1041, la recurrente abordó los siguientes aspectos: (i) Servicio de Asesoría de Integración WMS Phases I, II y III, (ii) Refacturación por servicios prestados por el ' y (iii) Pago como requisito para la deducción de la amortización del intangible.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que respecto al *Servicio de Asesoría de Integración WMS Phases I, II y III*, señaló, entre otros, que el "Acta de entrega y recepción" suscrita en diciembre de 2006 corresponde a la ejecución completa del proyecto por la "Modificación efectuada en la estructura de mezanine plataforma del Sorter por concepto de la junta antisísmica instalada sobre el edificio", por lo que dicha acta no se refiere al Servicio de Asesoría de Integración WMS Phases I, II y III; con lo cual se desvirtúa la observación de la Administración referida a que la amortización debía efectuarse recién desde diciembre de 2006.

Que de otro lado, en cuanto a la *Refacturación por servicios prestados por el* , indicó que respecto al control que mantiene sobre el software corresponde remitirse a la NIC 38 – Activos Intangibles, que señala que para que un activo intangible califique como tal debe cumplir con tres requisitos, siendo estos los siguientes: (i) Identificación, (ii) Control sobre el recurso y (iii) Existencia de beneficios económicos futuros. Explicó que para la NIC 38 el control implica tener el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan del activo intangible y tener el poder de restringir el acceso a terceras personas a tales beneficios, poderes que normalmente se derivan de derechos protegidos legalmente, como el derecho de propiedad; y considerando además la regulación del Código Civil respecto a la propiedad y la copropiedad, el derecho de uso y disfrute es extensivo a todos los copropietarios, sin exclusión de ninguno y sin limitación alguna. Por lo que el derecho de propiedad ejercido por cada uno de los copropietarios permite el uso y disfrute de los bienes en copropiedad, asegurando la obtención de beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, así como restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios; en ese sentido, se encuentra acreditado que en su calidad de copropietario del software, cumple con las características que acreditan el control sobre el intangible, por lo que la observación de la Administración en ese extremo no tiene asidero.

Que finalmente, sobre el cuestionamiento al *pago como requisito para la deducción de la amortización del intangible*, mencionó que cuando el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta alude al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, no se refiere a la condición de pago, sino a la onerosidad requerida para que el valor del intangible sea objeto de amortización; siendo que la intención del legislador y de la jurisprudencia es de aplicar la norma en el sentido que la condición de pago respecto al valor de los intangibles está destinada a diferenciar los casos en el que el activo fue recibido a título gratuito de aquellos en los que la adquisición fue a título oneroso, pues en el primer caso la amortización no es deducible.

Que añadió que la interpretación de la Administración del inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta excede el ámbito normativo, al crear requisitos no contemplados en la norma, como la cancelación del intangible previo a la deducción de su amortización, transgrediendo con ello el principio de legalidad, y citó, al respecto, legislación comparada.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1218 a 1231, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que la observación corresponde a la amortización del precio refacturado por su vinculada con la Proforma Invoice N° 16-2005 de 30 de setiembre de 2005, como consecuencia de un acuerdo de contribución de costos y un contrato de prestación de servicios a efectuarse por para el desarrollo e implementación de un software para la automatización del manejo de los almacenes de ambas empresas, según documento denominado "Convenio Manhattan", incluyéndose como parte del activo intangible para su amortización, los servicios de asesoría en la Integración del WMS Phases I, II y III, que fueron prestados por la empresa según Facturas N°

y así como licencias de uso *Oracle Database Estandar Edition Full Use* mediante la Factura N° como plataforma de la adecuación del WMS.

Que en atención a ello, señaló que corresponde establecer si la contribución por el costo de desarrollo del mencionado software, así como la prestación del servicio de implementación del mismo, realizado por *Eccsa*, junto a la prestación del servicio de integración del WMS, califican como un activo intangible de duración limitada amortizable para efecto del Impuesto a la Renta. Al respecto, indicó lo siguiente:

- El "Convenio Manhattan" tuvo como objeto realizar un proyecto de desarrollo de software para dinamizar la labor de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales en



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

() y en Perú (), automatizando y computarizando el manejo de los almacenes. Agrega dicho convenio que el mencionado objetivo se ejecutaría en dos partes: La primera referida al de una contribución de costos por el que las partes asumirían los costos y gastos del desarrollo del software; y la segunda por el cual () le prestaría los servicios de asistencia técnica por la implementación del software en el Perú. Si bien ambas partes acuerdan asumir los costos y gastos que impliquen el desarrollo y ejecución del proyecto, y que la propiedad y derecho sobre el software resultante sería de ambas partes como copropiedad, es () quien contrata la licencia del software a la empresa () para su posterior uso.

- () contrató a () los derechos por el uso de la licencia del *Software WMS*, así como la asesoría para su implantación, implementación y adecuación para su integración en () prestada por la empresa (). A raíz de la contratación de () a () es que se adecúa e implementa el sistema de almacenes posteriormente en el Perú, servicio que fue prestado por el personal de ambas empresas; y para el caso de la integración corporativa del sistema participó la empresa () en el caso de () y la empresa () en el caso de la recurrente.
- Se desprende que la recurrente utilizó la licencia de software WMS de () contratada por () para la implementación de un sistema de manejo de almacenes en Perú y su posterior integración con su vinculada de (). El costo trasladado por la utilización del software WMS de () no corresponde a un activo intangible de duración limitada, sino a una regalía, siendo los demás costos transferidos por () y los costos de implementación contratados directamente por la recurrente una prestación de servicios.
- Si bien la recurrente señala que mantendría la copropiedad con () del software desarrollado por ambos, al haberse descartado la calificación de activo intangible al monto activado por la recurrente, se evidencia que no hay un control que ejercer sobre un desembolso que no es calificado como tal conforme con la NIC 38, y que aun cuando lo sea, el supuesto control no lo ejercería la recurrente, sino () quien fue la que contrató el *Software WMS* a () para luego transferir parte de dicho costo para que sea utilizado por la recurrente.
- Asimismo, en el caso que se calificase la licencia del software y el servicio de su implementación e integración como activo intangible de duración limitada, la Factura N° () que incluye el costo de la licencia WMS de () y los servicios de implementación, se encuentra pendiente de pago al cierre del ejercicio. Al respecto, explica que a diferencia de los bienes del activo fijo tangibles, donde se regula a la depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de los intangibles, en principio no se permite su deducción, sin embargo se exceptúa a determinados intangibles cuya deducción se permite como gasto o amortización, en la medida que sean de duración limitada con la condición que sean pagados y que no hayan sido aportados; por lo que se desprende de ello que la deducción se efectúa respecto del "precio pagado", esto es, que la obligación por la cesión definitiva del intangible debe estar previamente cancelada, caso contrario no puede considerarse como gasto o amortizarlo.

Que en ese sentido, concluyó que la amortización realizada por la recurrente en el ejercicio 2007 relacionada con el () no corresponde al precio pagado por la cesión de un activo intangible de duración limitada, al no calificar como tal, sino a un gasto no devengado en el ejercicio en mención, por lo que mantuvo el reparo por S/ 506 072,19, según describe en su Anexo N° 6, de fojas 1089 y 1090.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° () de fojas 27686 a 27095, 27734 y 27735, la amortización reparada de S/ 506 072,19 corresponde al conjunto de gastos identificado como "Activación Software Manhattan", compuesto, de un lado, por las Facturas N° () y () emitidas por la empresa Asesorías, Inversiones y Sistemas Ltda. (AISL), por el servicio de "Asesoría Integración WMS", respecto del cual, según el "Acta de Entrega y Recepción de

⁵¹ Empresa que licencia un sistema que desarrolló para el manejo de almacenes (WMS – Warehouse Management System).



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Trabajo", el proyecto fue recibido funcionalmente el 21 de diciembre de 2006, por lo que a partir de dicha fecha fue empleado para la generación de rentas gravadas; y, de otro lado, por la Proforma Invoice N° [redacted] emitida por [redacted] por la refacturación de los servicios prestados por el [redacted], respecto del cual fue exhibido el "Convenio Manhattan", suscrito por [redacted] y la recurrente, en virtud del cual ambas empresas convinieron en desarrollar un software para dinamizar las labores de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales en [redacted] (de [redacted]) y Perú (de la recurrente), estando comprendido el proyecto en dos etapas, una de ellas, la etapa corporativa, en la cual ambas empresas contribuirían conjuntamente en los costos para la ejecución del proyecto y estableciéndose que la propiedad y derechos sobre el software sería de ambas partes, de lo que la Administración concluyó que la recurrente no mantuvo el control del software a desarrollar, como exige la NIC 38 para el reconocimiento de los activos intangibles, habiéndose verificado, asimismo, que la referida Proforma Invoice N° [redacted] se encontraba pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007.

Que asimismo, según se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 1089 y 1090, el conjunto de gastos "Activación Software Manhattan" también comprendió la Factura N° [redacted] del proveedor [redacted] emitida por concepto de licencias Oracle, utilizadas en el [redacted] y los gastos por concepto de servicios de alojamiento y otros relacionados, según detalle del Anexo N° 9.4 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 19324 a 19326.

Que por tales motivos, en el valor impugnado se estableció que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, tratándose de un gasto por regalías no devengado en el ejercicio 2007.

Que según el análisis de la resolución apelada, de fojas 28851 a 28854, la Administración señala que, si bien el "Convenio Manhattan" estableció que [redacted] y la recurrente asumirían los costos y gastos para el desarrollo y ejecución de un software cuya propiedad sería de ambas, verificó en la documentación presentada que [redacted] adquirió la licencia de uso de un software de la empresa [redacted] cuya implementación y adecuación para ella en [redacted] fue realizada por la empresa [redacted] siendo que dicho software adecuado para [redacted] fue posteriormente implementado en Perú para la recurrente a través de los servicios prestados por [redacted], habiendo [redacted] refacturado a la recurrente parte de los gastos incurridos para la implementación del indicado software, que incluyó el costo de la licencia de uso del software de la empresa [redacted] y los servicios de implementación recibidos. En ese sentido, concluyó que la licencia de uso del software adquirido por [redacted] a la empresa [redacted] cuyo costo fue asumido parcialmente por la recurrente, no implicó la transferencia de propiedad sino solo el derecho a usar el software, por lo que el pago efectuado por dicha licencia correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada y, por lo mismo, tampoco cabía aplicar dicho tratamiento tributario a los demás costos transferidos por [redacted] y los incurridos por la recurrente para la implementación de dicho software para ella, siendo que tales servicios no se devengaron en el ejercicio 2007 para aceptar su deducción como gasto en dicho ejercicio.

Que asimismo, la Administración indica que los costos y gastos incurridos por la recurrente, tanto por la refacturación efectuada por [redacted] así como por los servicios prestados por [redacted], carecen de documentación sustentatoria que permita dar certeza tanto de las condiciones acordadas como al monto que debía asumir la recurrente para una eventual deducción de costos o gastos en el ejercicio que corresponda.

Que finalmente, refiere que, en el supuesto negado que los desembolsos observados fueran tratados como activos intangibles de duración limitada, la Proforma Invoice N° [redacted] emitida por [redacted] por la refacturación de los servicios prestados por el [redacted] se encontró pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007, hecho que no es cuestionado por la recurrente, por lo que no se verificó el "precio pagado" a que se refiere el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo entenderse dicho término como obligación efectivamente cancelada a efecto de deducir como gasto o amortizar el activo intangible de duración limitada.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que cabe reiterar lo señalado anteriormente en el sentido que la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su Reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido que no procedería aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, en caso el precio pagado por ellos sea asimilable al pago de una regalía, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que debe desestimarse la nulidad alegada en este extremo.

Que no obstante, como se aprecia de la Resolución de Determinación N° _____ y los Requerimientos N° _____ y _____, así como sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó la determinación de los costos y gastos incurridos por la recurrente, tanto por la refacturación efectuada por _____, así como por los servicios prestados por _____ por carecer de documentación sustentatoria, por lo que esta observación adicional en la etapa de reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que ahora bien, respecto a la procedencia del reparo, en los términos formulados en la fiscalización y mantenidos en instancia de reclamación, relativo a la amortización del activo denominado "Activación Software Manhattan" por S/ 506 072,19, debe indicarse que obra en autos el "*Convenio Manhattan*", de fojas 10015 a 10023, en virtud del cual _____ y la recurrente acordaron desarrollar un software para dinamizar la labor de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales en _____ y Perú (_____), automatizando y computarizando el manejo de los almacenes. Para la ejecución del proyecto de elaboración, desarrollo e implementación del aludido software, denominado "*Manhattan*", las partes se comprometieron a participar en los costos y gastos del proyecto, el cual estaría compuesto por dos etapas, una corporativa y otra de prestación de servicios.

Que según el mismo contrato, la etapa corporativa consistió en un acuerdo de contribución de costos por el cual las partes asumirían los costos y gastos de la elaboración y ejecución del proyecto, conviniendo en que el producto resultante, esto es, el software, sería utilizando por ambas partes, siendo de propiedad de ambas. Por su parte, la etapa de prestación de servicios comprendió los servicios de asistencia técnica que _____ se comprometió a prestar a la recurrente para la implementación del software en el Perú, hasta que dicho software tuviera un margen de error y fallas controlables directamente por la recurrente. Para ambas etapas se convino que podía subcontratarse a terceros para apoyar o ejecutar la parte del proyecto que corresponda a cada una de las partes.

Que de otra parte, se observa en autos facturas emitidas a _____ por las empresas _____ y *Assist*, de fojas 11132, 11135, 11138, 11140, 11144, 11147, 11150, 11158, 11175, 11176, 11179, 11180, 11189, 11190, 11197, 11198, 11206, 11215, 11216, 11222 a 11225, 11233 a 11238, 11247, 11249 y 11270, así como documentación que evidencia servicios prestados por dichas empresas vinculados al _____ tanto en la etapa corporativa de ejecución del proyecto del software como en la etapa de ejecución de los servicios comprometidos por _____ para la implementación del software para la recurrente en el Perú, de fojas 10713 a 11229 y 11231 a 11299. Asimismo, se observan las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ (_____) a la recurrente, relacionadas con la implementación del mencionado software, de fojas 11469, 11477, 11484, 11491 y 11501.

Que además, se tiene en autos el "*Acta de Entrega de Proyecto*", de foja 10794, suscrita el 29 de noviembre de 2005 por los representantes de _____ y _____ en la que se deja constancia que ambas empresas dieron su conformidad a la culminación del "*Convenio Manhattan*" y al resultado del "



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

que incluyó el soporte y localizaciones del software, concertación de la compra del hardware necesario para el proyecto, servicios de instalación y puesta en marcha de hardware en y pruebas realizadas por aplicaciones del software, diseño de interfaces, análisis de procesos del software, desarrollo e implementación de soluciones de integración para el proyecto y servicios de configuración y testeo.

Que sobre el particular, este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019, analizó los referidos documentos, al emitir pronunciamiento en relación con el reparo a la amortización correspondiente al mismo concepto "Activación Software Manhattan" e importe, el cual fue formulado bajo los mismos términos que los expresados en el caso de autos, en cuanto a su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, e indicó lo siguiente:

"De lo expuesto se aprecia que en virtud del «Convenio Manhattan», y la recurrente desarrollaron un software con el propósito de dinamizar la labor de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales que operan, habiendo acordado que ambas mantendrían los derechos de propiedad sobre el indicado software, siendo que, en virtud del citado acuerdo, existieron prestaciones ejecutadas por que ambas partes debían asumir, motivo por el cual fueron refacturadas a la recurrente.

Cabe indicar que la afirmación de la Administración en el sentido que habría adquirido una licencia de uso del Software de la empresa para su implementación o adecuación en y no tiene sustento en la documentación que obra en autos, en la que si bien se aprecian facturas emitidas por dicha empresa a en las que figuran conceptos por derechos de licencia, ello no necesariamente da sustento a lo que alega la Administración, ya que el hecho que haya adquirido una licencia de uso de software de un tercero no niega la posibilidad de que haya desarrollado un software por su cuenta, tal como fue acordado en el convenio antes citado.

En ese sentido, no está acreditado en autos que los desembolsos cuya amortización es materia de reparo obedezcan a la cesión en uso de un software que califique como el pago de regalías, como estableció la Administración, sino que, por el contrario, tales desembolsos corresponden a la adquisición de un software por parte de la recurrente, que califica como un activo intangible de duración limitada, según lo previsto por el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En cuanto a lo afirmado por la Administración en el sentido que es la que mantiene el control del software y no la recurrente, siendo que el control es un requisito que debe cumplir la recurrente según la NIC 38 para reconocer el software como un activo intangible, cabe señalar que el software ha sido calificado expresamente por la normativa tributaria como un activo intangible de duración limitada, por lo que no resultan oponibles las disposiciones previstas en las normas contables.

Además, resulta oportuno indicar que el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta no establece impedimento alguno para amortizar el precio pagado por un activo intangible de duración limitada adquirido en copropiedad, por lo que el hecho que el software que mantienen y la recurrente en copropiedad no limita el derecho de esta última para amortizar el precio pagado por la adquisición del referido activo intangible de duración limitada.

Con relación a que la Proforma Invoice N° 16-2005 -que sustenta una parte de los desembolsos cuya amortización es materia de reparo- se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006, por lo que no se verificó la condición de "precio pagado" a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe traer a colación el criterio de este Tribunal establecido en las Resoluciones N° 10942-3-2016 y 04716-8-2018, antes citadas, conforme al cual el aludido término debe entenderse que la adquisición del intangible haya sido a título oneroso, toda vez que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago. Por tanto, la interpretación dada por la Administración al término "precio pagado" como una obligación efectivamente cancelada, no tiene asidero.

En este orden de ideas, habiéndose desestimado las observaciones de la Administración a la amortización reparada, corresponde levantar el reparo formulado y revocar la apelada en este extremo"



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

52.

Que en ese mismo sentido, corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(xi) Activación Software Manhattan (S/ 121 873,78)

Que la recurrente, en sus escritos de apelación y ampliatorios de 20 de marzo 2012, 30 de julio de 2015 y 30 de setiembre de 2021 y de alegatos, de fojas 29338, 29339, 29392 a 29394, 29428 a 29430 y 29534 a 29537, sostiene que, al tratarse del Software Manhattan, se remite a sus argumentos expuestos anteriormente sobre dicho software.

Que por su parte, la Administración señala que el reparo se asocia a la Proforma Invoice N° 22-2005, que corresponde al mismo concepto analizado en el punto precedente, refacturado por a la recurrente, por lo que procede arribar a la misma conclusión y mantener el reparo efectuado.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N°, de fojas 27685, 27686 y 27734, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - 1 – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado “Activación Software Manhattan” por S/ 121 873,78, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 conforme se aprecia de dicho valor y de la resolución apelada, de foja 28851 vuelta, la amortización reparada de S/ 121 873,78 corresponde a la refacturación de los servicios prestados por por el según Proforma Invoice N° 22-2005, habiéndose concluido que la recurrente no acreditó que la amortización corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, según lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por los mismos motivos que fueron expuestos en el apartado (x) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución.

Que estando a la situación descrita, corresponde que sobre el reparo en cuestión se emita similar pronunciamiento al desarrollado en el apartado (x) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución; en ese sentido, procede declarar nula la resolución apelada en el extremo que incorporó un nuevo fundamento al reparo y revocarla en cuanto a dicho reparo, el mismo que se levanta⁵³.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(xii) Activación Software Team Mate (S/ 15 802,94)

Que la recurrente sostiene, entre otros, que el Software Team Mate corresponde a una plataforma informática por la que los usuarios pueden dar seguimiento a sus observaciones de auditoría hasta que se implementen sus soluciones.

Que explica que las acciones que brinda el software son las de actualizar, comentar e implementar. Al respecto indica que en la función *Actualizar* se registra la situación actual de las observaciones y la fecha tentativa de implementación de la solución; la función *Comentar* permite registrar un comentario respecto a la observación y compartirlo con otros funcionarios involucrados; y en la función *Implementar* se detalla las acciones tomadas para levantar la observación y fecha de implementación de las mismas.

⁵² En el caso de autos, la Administración observó que la referida proforma invoice, de foja 11465, se encontraba pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007.

⁵³ En el mismo sentido, véase a la indicada Resolución N° 10925-1-2019.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que agrega que considerando las funcionalidades del software se tiene que su adquisición tuvo fines propios y no se buscó explotar comercialmente a fin de mejorar los sistemas internos de auditoría, por lo que el precio pagado no califica como regalías; calificando el software como un activo intangible de duración limitada.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo.

Que con escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que la licencia de uso del *Software Team Mate* no implicó una cesión definitiva del software, por lo que la contraprestación que efectuó la recurrente correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario por la adquisición de un activo intangible de duración limitada, cuya amortización no es aceptada, no habiéndose además acreditado el ejercicio en que se devengó dicho gasto.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27684, 27685 y 27733, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - 6820010101 – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "*Activación Software Team Mate*" por S/ 15 802,94, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19580, 19594 y 19595, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado "*Activación Software Team Mate*", e indicó que este fue activado por US\$ 23 650,00, el que corresponde al "*Licenciamiento de 20 usuarios de la herramienta de software – Team Mate*" de *Price Waterhouse Cooper*, sin que hubiese acreditado la recurrente que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada; en ese sentido, al corresponder a una cesión de uso a plazo indefinido, no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 15 802,94, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19322.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "Activación Software Team Mate" por S/ 15 802,94, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de foja 1030, la recurrente señala que estando a que la Administración considera que el *Software Team Mate* corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, conforme con la doctrina y jurisprudencia debe reconocerse que se está ante un activo intangible de vida limitada por mandato legal.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1215 a 1217, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que la amortización corresponde a la adquisición de 20 licencias de uso del *Software Team Mate* de
con la Factura N° de 15 de marzo de 2006, menos la refacturación a
con la Factura N° por el reembolso de gastos de 9 licencias de uso de las 20
iniciales.

Que agregó que el caso es similar a los casos previos por la adquisición de licencias de uso, en que si bien el licenciatario otorga las licencias a perpetuidad, reserva para sí los derechos de propiedad e intelectuales, no constituyéndose una cesión definitiva del software, por lo que el *Software Team Mate* corresponde a regalías, y no a un activo intangible de duración limitada. En ese sentido, señaló que la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que mantuvo el reparo por S/ 15 802,94, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1089.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° de foja 27733, la amortización reparada de S/ 15 802,94 corresponde al licenciamiento de 20 usuarios del *Software Team Mate*, según la Factura N° emitida por habiendo la Administración concluido que la operación en cuestión correspondió a una cesión en uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de foja 28850, la Administración estableció que la licencia de uso del *Software Team Mate* no implicó una cesión definitiva del software, por lo que la contraprestación que efectuó la recurrente correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario por la adquisición de un activo intangible de duración limitada, cuya amortización no es aceptada, no habiéndose además acreditado el ejercicio en que se devengó dicho gasto.

Que como se mencionó anteriormente, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44 de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que en ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1089, que este corresponde a la amortización del activo denominado "Activación Software Team Mate" por S/ 15 802,94; siendo que según lo verificado por la Administración, el pago efectuado por la recurrente por el *Software Team Mate* obedeció a una licencia de uso a plazo indefinido, por lo que estando al criterio establecido en las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, tal pago no constituye una regalía y, por tanto, siendo el software un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario 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; en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo⁵⁴.

Que al haberse desvirtuado la observación de la Administración en el sentido que la deducción reparada correspondería a regalías, no resulta relevante analizar el devengo del gasto por tal concepto, como señala la Administración en la resolución apelada.

Que estado al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(xiii) Alta Módulo de Abastecimiento (S/ 38 141,41)

Que la recurrente sostiene que el software de Abastecimiento logra una mayor eficiencia y mejora el ciclo de abastecimiento con políticas unificadas y predefinidas de autorizaciones, disminuyendo autorizaciones manuales, con lo cual redujo costos y aumentó la productividad de las áreas involucradas en las compras, presupuesto y pago de insumos y servicios.

Que agrega que las deficiencias observadas en la etapa de desarrollo del software evidenciaron limitaciones que requerían actualizarse, modificarse o crearse unas nuevas, explicando que estas últimas implicaron las siguientes tareas: Autenticación de usuarios; Atributos de aprobación por grupos de gastos; Acceso a sub centros de costos; Nivel de sobre riesgo presupuesto anual y mensual; Determinación de aprobaciones automáticas; Ingreso y aprobación de contratos; Aprobación legal; Ingreso de informes de avance; Ingreso, aprobación, seguimiento y anulación de órdenes de compra; Ingreso, aprobación, seguimiento y anulación de facturas; Reasignaciones de formas de pago; Pagos automáticos; Seguimiento de cheques; Captura masiva de documentos; Consultas de documentos para pagos; Consultas de cuentas corrientes por acreedor; y Presupuestos y tesorería central. En ese sentido, las aplicaciones pueden ejecutarse únicamente en sus sistemas informáticos, no siendo posible que las explote comercialmente a favor de terceros, por lo que habiendo sido adquiridas para fines propios el precio pagado no califica como regalía.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo.

Que con escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29430 y 29431, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29534 a 29537, reitera lo señalado anteriormente, y cita a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018.

Que por su parte, la Administración señala que corresponde confirmar el reparo por la amortización deducida en el ejercicio 2007 por el importe de S/ 38 141,41, al no corresponder dicha activación a la cesión definitiva de un activo intangible de duración limitada.

⁵⁴ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019, en la cual se analizó un reparo similar al de autos, respecto de su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 27680 a 27684, 27732 y 27733, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado “Alta Módulo de Abastecimiento” por S/ 38 141,41, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 19579, 19580 y 19594, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en relación con el activo denominado “Alta Módulo de Abastecimiento”, e indicó que este fue activado por US\$ 57 326,61, el que corresponde al servicio de “Refacturación por servicios prestados por concepto de” de

Que refirió que la recurrente presentó el “Acuerdo de Contribución de Costos Proyecto Software de Abastecimiento” suscrito con y mediante el que convinieron en desarrollar un software para mejorar el sistema de abastecimiento, para lo cual estipularon un Acuerdo de Contribución de Costos a efecto de participar, asumir los costos y gastos, y beneficiarse conjuntamente de la ejecución del proyecto denominado “Software de Abastecimiento”, siendo que al término de cada año las partes determinarían la valorización anual del proyecto y el monto de la contribución de cada una, lo que evidencia que la recurrente no tenía el control del software a desarrollar. Asimismo, verificó que la operación se encontraba pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007.

Que en ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 38 141,41, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19322.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado “Alta Módulo de Abastecimiento” por S/ 38 141,41, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1029 y 1030, la recurrente señaló que considerando que la Administración sostiene que no mantiene el control del software desarrollado según los criterios de la NIC 38, se remite a lo indicado en cuanto al software *Manhattan*, en el que también se refirió a ello.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1210 a 1215, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que la amortización



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

corresponde a la activación del precio refacturado por su vinculada mediante la Proforma Invoice N° ⁵⁵, como consecuencia de un acuerdo de contribución de costos para la ejecución del proyecto denominado "Software de Abastecimiento" para el desarrollo de un software con el fin de mejorar sus sistemas de abastecimiento, según el documento "Acuerdo de Contribución de Costos".

Que al respecto, indicó que corresponde analizar si la contribución por el costo de desarrollo del *Software de Abastecimiento*, así como los gastos de viáticos incluidos, califican como un activo intangible de duración limitada, amortizable para efectos del Impuesto a la Renta; y señaló lo siguiente:

- El "Acuerdo de Contribución de Costos" señala que la ejecución del proyecto denominado "Software de Abastecimiento" consistiría en la modernización de la plataforma de aplicaciones relacionada con el ciclo de requisiciones para abastecimiento, compras, presupuestos, y pago de bienes, insumos y/o servicios que implicarían la implementación de un sistema informático, siendo que dicho acuerdo, a su vez, refiere que la participación de los costos y gastos para la ejecución del proyecto sería asumido por y la recurrente, dado el beneficio conjunto por la ejecución de dicho proyecto. Dicho acuerdo no incluye ninguna cláusula de derechos de propiedad sobre el software a desarrollar.
- De la documentación presentada se tiene que para la ejecución del proyecto, recibe los servicios de consultoría de la empresa con las Facturas N° y cuya glosa indica "Servicios de consultoría por" así como también se observa cuadros de avances y reuniones de seguimientos para la implementación del proyecto; no habiendo la recurrente presentado el contrato de
- Anota que si bien existió un desarrollo e implementación de un sistema informático para la mejoría del ciclo de abastecimientos, que podría calificar como un software, y por tanto como un activo intangible, ello no es suficiente para tal calificación. Explica que según la NIC 38 un activo calificará como intangible cuando, entre otros, cumpla con el requisito de control sobre el recurso en cuestión, y que mantener el control supone que se tenga el poder de obtener beneficios económicos futuros y se pueda restringir el acceso a terceros de tales beneficios; siendo que en el presente caso se tiene a la consultoría recibida por de para la implementación del proyecto, junto con los costos relacionados a él, lo que fue refacturado en parte a la recurrente.
- De otro lado, la Factura N° refacturada por a la recurrente se encuentra pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007, por lo que aun cuando se calificara al importe observado como activo intangible de duración limitada, su amortización no sería aceptada al no haberse acreditado su cancelación.

Que en ese sentido, mantuvo el reparo a la amortización deducida por el importe de S/ 38 141,41 al no haberse acreditado que corresponda a un activo intangible de duración limitada, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1089.

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° de fojas 27680 a 27684, 27732 y 27733, la amortización reparada de S/ 38 141,41 corresponde a la refacturación efectuada por según Proforma Invoice N° por concepto de servicios prestados vinculados al en virtud del "Acuerdo de Contribución de Costos Proyecto Software de Abastecimiento", según el cual dicha empresa, y la recurrente convinieron en desarrollar un software

⁵⁵ Asimismo, se incluyó en la referida activación viáticos y gastos de viajes del personal de la recurrente, así como se consideró la deducción efectuada mediante la Nota de Crédito N° emitida por a la recurrente, relacionada con la Proforma Invoice N° 12-2005.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

para mejorar su sistema de abastecimiento, asumiendo todas ellas los costos y gastos, siendo que por dicho proyecto fue exhibida el "Acta de Entrega", suscrita el 24 de enero de 2006. Sin embargo, la Administración advirtió que la recurrente no mantenía el control del software a desarrollar, y que la referida Proforma Invoice N° 12-2005 se encontró pendiente de pago. En ese sentido, en la mencionada resolución de determinación la Administración concluyó que la amortización reparada no corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en la resolución apelada, de fojas 28849 y 28850, la Administración señaló que el acuerdo entre y la recurrente contempló la participación en los costos y gastos para la ejecución del proyecto del software, sobre el cual, si bien existe documentación presentada que evidencia el desarrollo e implementación de un sistema informático para la mejoría del ciclo de abastecimiento, ello no es suficiente para que el proyecto ejecutado califique como un software, debiendo acudir a la NIC 38, que establece como requisitos para el reconocimiento de los activos intangibles, entre otros, la identificabilidad y el control, los cuales no se han verificado, al no contener el acuerdo cláusulas relativas sobre la propiedad del software; a lo que precisó que la Proforma Invoice N° 12-2005 se encontró pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007, por lo que en el supuesto negado que se tratara de una cesión de activo intangible de duración limitada, no sería igualmente aceptada su amortización al no haberse acreditado su cancelación. En ese sentido, concluyó que no correspondía aceptar la amortización deducida en el ejercicio 2007, al no corresponder a una cesión definitiva de activo intangible de duración limitada.

Que de los fundamentos expuestos en el valor impugnado se advierte que no se efectuó cuestionamiento alguno sobre la calificación del proyecto realizado como un software, lo que sí se aprecia en la resolución apelada, por lo que al constituir un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido; procediendo efectuar el análisis del reparo en los términos formulados en la fiscalización y mantenidos en la reclamación.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1089, se observa que este corresponde a la amortización del activo denominado "Alta Módulo de Abastecimiento" por S/ 38 141,41; respecto del cual se tiene en autos el " " , de fojas 10007 a 10014, en virtud del cual y la recurrente acordaron desarrollar un software para mejorar su sistema de abastecimiento, conviniendo para tal efecto en participar, asumir los costos y gastos, y beneficiarse conjuntamente de la ejecución del proyecto denominado "Software de Abastecimiento". Asimismo, se aprecia en autos la documentación verificada por la Administración que evidencia el desarrollo e implementación del proyecto materia del acuerdo en cuestión, de fojas 10120 a 10309.

Que sobre el particular, este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019, al emitir pronunciamiento en relación con el reparo a la amortización correspondiente al mismo concepto "Alta Módulo Abastecimiento", el cual fue formulado bajo los mismos términos que los expresados en el caso de autos, en cuanto a su incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, indicó lo siguiente:

"En cuanto a lo afirmado por la Administración en el sentido que la recurrente no mantiene el control del software, siendo este un requisito previsto por la NIC 38 para el reconocimiento de los activos intangibles, cabe señalar que el software ha sido calificado expresamente por la normativa tributaria como un activo intangible de duración limitada, por lo que no resultan oponibles las disposiciones previstas en las normas contables.

En ese sentido, siendo el software un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario 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.

Sobre la observación referida a que la Proforma Invoice N° 12-2005 —que sustenta el desembolso cuya amortización es materia de reparo— se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006, por lo que no se verificó la condición de "precio pagado" a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe traer a colación el criterio de este Tribunal establecido en las Resoluciones N° 10942-3-2016 y 04716-8-2018, antes citadas, conforme al cual el aludido término debe entenderse



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

que la adquisición del intangible haya sido a título oneroso, toda vez que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago. Por tanto, la interpretación dada por la Administración al término "precio pagado" como una obligación efectivamente cancelada, no tiene asidero.

*En este orden de ideas, habiéndose desestimado las observaciones de la Administración a la amortización reparada, corresponde levantar el reparo formulado y revocar la apelada en este extremo*⁵⁶.

Que en ese mismo sentido, corresponde levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo⁵⁷.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

(xiv) Alta Software Control de Luz (S/ 4 037,88)

Que la recurrente sostiene que presentará la documentación sustentatoria correspondiente.

Que asimismo, deduce la nulidad de la resolución apelada debido a que en instancia de reclamación la Administración varió el fundamento del reparo.

Que con escrito ampliatorio de 30 de julio de 2015, de fojas 29392 a 29394, la recurrente cita el Informe N° sobre el tratamiento de los pagos de distribuidores de software.

Que por su parte, la Administración señala que el reparo corresponde a una deducción por amortización por el alta del intangible denominado software control de luz, sobre el que la recurrente no presentó documentación sustentatoria.

Que en el numeral 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27680 y 27732, la Administración reparó la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio - – Amortización de intangibles, en relación con el activo denominado "Alta Software Control de Luz" por S/ 4 037,88, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal 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 el punto 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N°, de fojas 19778 y 19779, la Administración observó el saldo de vida útil y el gasto por amortización contabilizado en la Cuenta 68 – Provisiones del ejercicio, el que ascendía al total de S/ 16 997 270,00, siendo que dentro de este importe se encontraba la Cuenta – Amortización de intangibles por S/ 1 072 862,00, según indica en el Ítem 7.2 y detalla en su Anexo N° 8.2, de foja 19715; por lo que requirió a la recurrente que sustente ello con la documentación correspondiente, como facturas, órdenes de compra, aceptación del proveedor, contratos, libros y registros contables, análisis de depreciación y amortización financiera y tributaria, así como aquella que considere pertinente.

Que en su escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19231, la recurrente señaló que la Amortización de Intangibles por S/ 1 072 862,00 comprende aquella amortización de activos intangibles de duración limitada, que sirven para mantener la fuente productora de renta, siendo que este fue deducido conforme con lo

⁵⁶ En el caso de autos, la Administración observó que la referida proforma invoice se encontraba pendiente de pago al 31 de diciembre de 2007.

⁵⁷ Al haberse concluido que la deducción reparada corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no resulta relevante analizar los argumentos de la Administración respecto a la deducción del gasto en la consideración de la calificación de prestación de servicios, según lo señalado en la resolución apelada.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

dispuesto por el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19580 y 19594, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente en relación con el activo denominado "*Alta Software Control de Luz*", e indicó que este fue activado por US\$ 6 123,57, por el cual la recurrente no presentó documentación, por lo que reparó la amortización deducida por S/ 4 037,88, según describe en su Anexo N° 9.5, de foja 19322.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 7.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , por Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio -
- Amortización de intangibles, por el total de S/ 1 072 862,00, dentro del cual se encontraba el reparo a la amortización del activo denominado "*Alta Software Control de Luz*" por S/ 4 037,88, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que la recurrente si bien en atención al Requerimiento N° presentó el escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1029 a 1067, en él no se pronunció por el reparo a la amortización del activo denominado "*Alta Software Control de Luz*" por S/ 4 037,88.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1210, la Administración señaló que la recurrente no se pronunció por la presente observación, por lo que mantuvo el reparo por S/ 4 037,88, según describe en su Anexo N° 6, de foja 1089

Que previamente al análisis del reparo, corresponde pronunciarse sobre la nulidad invocada por la recurrente, en el sentido que el fundamento del reparo fue modificado por la Administración en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con la Resolución de Determinación N° de foja 27732, por la amortización reparada de S/ 4 037,88, la Administración indica que la recurrente no proporcionó la documentación sustentatoria; asimismo, en la resolución apelada, de foja 28849 vuelta, señala que el reparo corresponde a una deducción por amortización por el alta del intangible denominado software control de luz, sobre el que la recurrente no presentó documentación sustentatoria.

Que en ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido de no aceptar la amortización reparada debido a que la recurrente no presentó la documentación que sustente su deducción, es la misma que la expresada en el valor impugnado, por lo que corresponde desestimar el cambio de fundamento y la nulidad invocados por la recurrente.

Que ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1089, que este corresponde a la amortización del activo denominado "*Alta Software Control de Luz*" por S/ 4 037,88.

Que conforme se ha glosado precedentemente, mediante el Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente el sustento de la amortización deducida por tal concepto, siendo que conforme se dejó constancia en su resultado, aquella no sustentó lo requerido con la documentación respectiva, y estando a que ni en instancia de reclamación como de apelación ha esbozado argumentos ni desvirtuado de forma alguna dicho reparo⁵⁸, y al encontrarse este conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁵⁸ Cabe precisar que no se advierte de autos que hubiese presentado la documentación sustentatoria a que hace referencia en su recurso de apelación.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

1.3. Derechos antidumping - Cuenta 69 Costo de ventas (S/ 667 064,00)

Que la recurrente sostiene que los derechos antidumping no tienen naturaleza de multas administrativas, dado que su imposición no responde a la comisión de una infracción por parte del importador que debe asumir el pago de tales derechos, ni tampoco porque tales medidas pretendan evitar una conducta que el legislador haya calificado como ilícita; siendo que las medidas antidumping no cumplen con los principios de legalidad, debido procedimiento y de tipicidad. Agrega que el artículo 46 del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM es inconstitucional y tiene efecto confiscatorio, al desnaturalizar el concepto de derechos antidumping, dotándolo de un significado distinto al que le corresponde, siendo que, al ser una norma reglamentaria no puede limitar los derechos de los contribuyentes relativos al cálculo de sus impuestos ni disponer que un determinado concepto no resulte deducible para fines de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que agrega que en la Resolución N° 0901-A-2000, citada por la Administración para sustentar el reparo materia de análisis, el Tribunal Fiscal se ha limitado a transcribir el artículo 39 del Decreto Supremo N° 43-97-EF, sin efectuar mayor análisis, además dicha jurisprudencia no es de observancia obligatoria, por lo que el mencionado precedente no es determinante para concluir que los derechos antidumping constituyan una multa.

Que arguye que, contrariamente a la conclusión arribada por la Administración en el Informe N° , los derechos antidumping, para fines del Impuesto a la Renta, forman parte del costo de adquisición de los bienes importados, debido a que sin su pago tales productos no podrían ser nacionalizados, y menos aún, enajenados; por lo que resultan necesarios a fin que la mercadería sea colocada en condiciones óptimas para su aprovechamiento económico, en esa medida, su deducción no puede ser cuestionada al amparo del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que este último se refiere a gastos que no con aceptados tributariamente.

Que por su parte, la Administración señala que los derechos antidumping constituyen multas de carácter administrativo conforme lo establece la Comisión de Dumping y Subsidios del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual – INDECOPI, según lo dispuesto por el artículo 46 del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM; agrega que al corresponder a multas de carácter administrativo, los derechos antidumping no forman parte del costo de adquisición de los bienes importados a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto no constituyen una contraprestación pagada por los bienes adquiridos ni un gasto necesario para colocarlos en condiciones de uso, enajenación o aprovechamiento económico.

Que añade que al ser multas aplicadas por el sector público nacional, los derechos antidumping no constituyen gasto deducible, de conformidad con el inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia del numeral 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27668 a 27673, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por Derechos antidumping - Cuenta 69 Costo de ventas por S/ 667 064,00, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal el primer párrafo del artículo 20 y el inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19774 a 19776, la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito, con la base legal respectiva, el tratamiento otorgado al pago de los derechos antidumping vinculados a las importaciones realizadas en el ejercicio 2007, debiendo presentar la documentación respectiva, tales como Declaraciones Únicas de Importación, pagos efectuados, detalles, análisis, entre otros, así como la anotación en sus libros contables y en sus inventarios permanentes.

Que con escrito de 11 de agosto de 2010, de fojas 19229 y 19230, la recurrente señaló que la empresa costeoó como parte de los inventarios los montos pagados por concepto de derechos antidumping, al



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

considerar tales gastos como necesarios para colocar los bienes importados para su posterior venta, por lo que no queda duda que estos forman parte del costo de adquisición de los bienes importados.

Que agregó que debe considerarse que los derechos antidumping no pueden ser calificados como multas, pues para ello tendría que derivarse de alguna infracción por parte del obligado al pago, lo que no se presenta en su caso, pues tales derechos solo sirven para evitar cualquier distorsión en el mercado nacional como producto de un valor inferior al determinado en el lugar de origen.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19552 a 19558, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente así como de la documentación presentada, e indicó que conforme con el Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, los derechos antidumping no constituyen tributo sino multas administrativas establecidas por la Comisión de Dumping y Subsidios del INDECOPI; por lo que, tales conceptos no forman parte del costo de adquisición del bien, a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, tampoco constituyen parte de la contraprestación pagada por dicha adquisición ni un gasto necesario para colorarlo en condiciones ser usado, enajenado o aprovechado económicamente, por lo que dicho concepto tampoco es deducible al amparo del inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, procedió a efectuar el reparo por S/ 667 064,00 (US\$ 213 039,00).

Que posteriormente, mediante el ítem 20 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1338, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Derechos antidumping por S/ 667 064,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que en el escrito de 21 de enero de 2011, de foja 1027, la recurrente indicó que ya expuso su posición, reservándose el derecho de ampliar sus argumentos en la siguiente instancia administrativa.

Que en el punto 20 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1202 y 1203, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, y dado que no presentó sustento ni documentación adicional, mantuvo el reparo.

Que de acuerdo con el Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio original ("GATT de 1947")⁵⁹, el dumping permite la introducción de los productos de un país en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal y es condenable cuando causa o amenaza causar un daño importante a una rama de producción existente de una parte contratante o si retrasa de manera importante la creación de una rama de producción nacional. Asimismo, señala que, con el fin de contrarrestar o impedir el dumping, toda parte contratante podrá percibir, sobre cualquier producto objeto de dumping, un derecho antidumping que no exceda del margen de dumping relativo a dicho producto.

Que mediante Decreto Supremo N° 006-2003-PCM⁶⁰ se reglamentan normas previstas en el «Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994», el «Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias» y en el «Acuerdo sobre Agricultura». Según su artículo 46⁶¹, los derechos antidumping así como los derechos compensatorios son medidas destinadas a corregir las distorsiones generadas en el mercado por las prácticas de dumping y subvenciones. Asimismo, establece que los derechos antidumping así como los derechos compensatorios, provisionales o definitivos, tienen la condición de multa y no constituyen en forma alguna tributo. Por su parte, el artículo 45 del citado decreto supremo dispone que la Comisión de Fiscalización de Dumping y

⁵⁹ Texto en el que se basa el "Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994", que forma parte del "Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los Acuerdos Comerciales Multilaterales contenidos en el Acta Final de la Ronda Uruguay" suscrita en Marrakech, Marruecos el 15 de abril de 1994, aprobados en el Perú por Resolución Legislativa N° 26407, publicada el 18 de diciembre de 1994.

⁶⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 11 de enero de 2003.

⁶¹ Antes de la modificación prevista por el artículo 1 del Decreto Supremo N° 136-2020-PCM, publicado el 9 de agosto de 2020.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Subsidios del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) es la facultada a establecer los derechos antidumping.

Que según lo expuesto, por definición normativa expresa contenida en el artículo 46 del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, los derechos antidumping, provisionales o definitivos, tienen la naturaleza jurídica de multa.

Que de otro lado, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que el numeral 10 de la NIC 2 "Inventarios", modificada a diciembre de 2003⁶², señala que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Asimismo, el numeral 11 de la misma norma menciona que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, dado que los derechos antidumping tienen naturaleza jurídica de una multa impuesta por el INDECOPI, no forman parte del costo de adquisición conforme con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y tampoco constituyen un concepto deducible según el inciso c) del artículo 44 de la misma ley, de lo que se tiene que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo⁶³.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que los derechos antidumping no califican en sentido estricto como multas debido a que su imposición no responde a la comisión de una infracción por parte del importador, y que no pretenden evitar una conducta calificada como ilícita por el legislador, no observándose los principios de legalidad, debido procedimiento y tipicidad; cabe reiterar que en el ordenamiento jurídico peruano se ha establecido que los derechos antidumping son multas, según el artículo 46 del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, debiendo destacarse que ello no colisiona con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio antes mencionado, que también forma parte del ordenamiento jurídico peruano, dado que dicho acuerdo no contiene una calificación expresa sobre la naturaleza jurídica de los derechos antidumping.

Que a ello, debe agregarse que el órgano encargado de establecer los derechos antidumping es la Comisión de Fiscalización de Dumping y Subsidios del INDECOPI, por lo que no corresponde analizar en esta vía la naturaleza jurídica de los derechos antidumping, como ha señalado anteriormente este Tribunal en las Resoluciones N° 10126-1-2017 y 10925-1-2019, entre otras.

Que sobre lo alegado en el sentido que los derechos antidumping no son multas y deben formar parte del costo de los bienes importados, cabe señalar que, por disposición expresa del artículo 46 del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, los derechos antidumping han sido calificados jurídicamente como multas y, en tal virtud, no cabe considerar que forman parte del costo de adquisición a que se refiere el artículo 20

⁶² Oficializada en el Perú mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 2 de marzo de 2005. Vigente en el ejercicio 2007 materia de autos.

⁶³ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 06291-1-2018 y 10925-1-2019, entre otras, siendo que las mencionadas resoluciones fueron emitidas en casos seguidos por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, por la misma calificación, tampoco son un concepto deducible de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 44 de la misma ley, por lo que no resulta amparable tal alegato de la recurrente.

Que en cuanto a que el artículo 46 del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM es inconstitucional, ya que desnaturaliza el concepto de los derechos antidumping, debe reiterarse lo indicado en el sentido que el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio antes mencionado, que forma parte del ordenamiento jurídico peruano, no contiene una calificación expresa sobre la naturaleza jurídica de los derechos antidumping, por lo que mal puede alegarse que el aludido artículo 46, al considerarlos como multas, excede la potestad reglamentaria del Presidente de la República prevista en el numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú.

Que asimismo, cabe anotar que en la citada Resolución N° 10925-1-2019, este Tribunal ha señalado que el aludido artículo 46 no es una norma de carácter tributario, por lo que no correspondería el análisis de su constitucionalidad bajo las disposiciones contenidas en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, como arguye la recurrente, debiendo anotarse que la incidencia de la mencionada norma en el ámbito del Impuesto a la Renta, tal como se ha analizado en el presente caso, está dada por lo dispuesto por el artículo 20 y el inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que en modo alguno convierte al precitado artículo 46 en una norma tributaria.

1.4. Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio (S/ 183 140,00)

Que la recurrente sostiene que el reparo se vincula a la deducción del alta de los intangibles adquiridos con las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ por lo que se remite a los argumentos planteados en cuanto al reparo relativo al "Proyecto de consolidación de información EBS".

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29427 y 29428, se remite, a su vez, a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019.

Que por su parte, la Administración señala que estando a que las Facturas N° _____ y _____ corresponden a la deducción vía declaración jurada de los importes restantes a la amortización registrada, que se asocia al reparo al activo denominado "Proyecto de consolidación de información EBS", debe estarse a lo señalado anteriormente con relación a este último y no aceptar su deducción.

Que según se aprecia del numeral 6 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____, de fojas 27664 a 27668, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio por S/ 183 140,00, sustentándose, entre otro, en el Requerimiento N° _____ así como sus resultados.

Que en el punto 22 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 1195 y 1197 a 1199, la Administración dio cuenta que del importe observado por S/ 216 677,00, la recurrente aceptó la suma de S/ 33 536,58, asociada a la garantía extendida adquirida al _____ (Factura N° _____).

Que en relación con la diferencia de S/ 183 140,00, indicó que en el punto 17 del Anexo N° 1 al resultado del indicado requerimiento, observó las adiciones de intangibles realizadas en el año 2007 con las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ y remitiéndose a los fundamentos señalados en el indicado punto 17, concluyó que la recurrente no acreditó que la deducción corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada afectados a la generación de rentas gravadas, por lo que mantuvo el reparo por S/ 183 140,00, según describe en su Anexo N° 8, de foja 1087.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que conforme con el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1087, la Administración reparó las operaciones descritas en el siguiente cuadro⁶⁴:

Factura N°	Concepto	Amortización		Deducción reparada S/	Foja
		Valor histórico S/	Total amortizado 2007 S/		
	Licencias Oracle - Editions Full Use Servidor	17 503,30	4 375,83	13 127,48	8567
	Licencias Oracle Base Datos Oracle 10G.	57 445,20	14 361,30	43 083,90	8558
	Licencia Oracle Partitioning Opcion Oracle Enterprises Editions	28 722,60	7 180,65	21 541,95	8549
	Licencias Oracle Base Datos Oracle 10G. Enterprises Editions 01 Procesador	57 445,20	14 361,30	43 083,90	8540
	Licencia Oracle Partitioning Opciones Oracle Enterprises	28 722,60	7 180,65	21 541,95	8531
	Licencias Oracle Base Datos Oracle 10G Standard Edition Full Use/Servidor IBM p550	42 957,00	9 546,00	33 411,00	8521
	Licencias Oracle Base Datos Oracle 10G Standard Edition Full Use/Servidor IBM p550	9 450,54	2 100,12	7 350,42	
		242 246,44	59 105,85	183 140,00	

Que resulta oportuno distinguir que si bien en el apartado (ix) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución también se evaluó el reparo vinculado a las Facturas N°

y este correspondía a la amortización a diciembre de 2007 por S/ 59 105,84, conforme puede visualizarse en el cuadro anterior; siendo que en el presente caso se analiza la procedencia de la deducción por la diferencia de la amortización registrada por la recurrente por la suma ascendente S/ 183 140,00.

Que ahora bien, estando a que el reparo bajo análisis corresponde a los mismos conceptos analizados en el apartado (ix) del punto 1.2 del literal A de la presente resolución, bajo los mismos fundamentos a los expresados en este punto, procede emitir el mismo pronunciamiento e igualmente levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

1.5. Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Otras deducciones (S/ 125 384,01)

Que la recurrente sostiene que el reparo corresponde al pago de bonos del período 2007 efectuado en el año 2008, el que se asocia a la Cuenta , remitiéndose a los argumentos vertidos en relación con el reparo "Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño" a efecto que se levante el reparo bajo análisis.

Que por su parte, la Administración señala que el reparo a la deducción vía declaración jurada de S/ 125 384,01 se registró en la Cuenta 665 – Cargas Diversas de ejercicios anteriores, y si bien la recurrente asocia la deducción al reparo por "Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño", estas aluden a cuentas distintas; por lo que la recurrente no sustentó documentariamente la deducción de S/ 125 384,01, no evidenciándose adición alguna por el importe señalado.

Que según se aprecia del numeral 7 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 27660 a 27664, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Otras deducciones por S/ 125 384,01, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁶⁴ No se considera a la Factura N° emitida por debido a que como se ha mencionado, la recurrente aceptó la observación en cuanto a la operación con dicho proveedor.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en el punto 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19772 y 19773, la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito aquella deducción denominada "Otras deducciones" (ítem 13.7 del cuadro de foja 19772) por S/ 595 064,00, señalando la base legal y adjuntando la documentación correspondiente, como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, asientos contables, comprobantes de pago, entre otros.

Que en el escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19229, la recurrente señaló que adjuntaba documentación que sustenta dicha deducción.

Que en el ítem 13.7 del punto 13 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 19526 a 19528, la Administración señaló que en el escrito presentado el 11 de agosto de 2010 la recurrente no se pronunció respecto a la deducción denominada "Otras deducciones".

Que agregó que del importe requerido reparaba la suma de S/ 270 187,00, que correspondía a aquellas operaciones que describe en su Anexo N° 12.4, de foja 19254, por las que indicó que no procedía su deducción debido a los siguientes motivos:

- a) "Servicios de Courier" (S/ 3 144, 48 y S/ 3 107,74) y "OC 10240 Pto. 279-12187 Comisión Mes de Octubre" (S/ 33 820,57): Al respecto indicó que la recurrente exhibió los vouchers contables donde se muestra la provisión del gasto en el ejercicio 2008 en la Cuenta - Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores, mas no presentó los comprobantes de pago ni documentación sustentatoria sobre ello, como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, entre otros, que acredite que las deducciones correspondan a gastos devengados en el ejercicio 2007, o que se encuentren vinculadas con la generación de renta gravada.
- b) "Servicios de Courier" (S/ 1 914,57), "Provisión diciembre 2007" (S/ 60 476,78), "Ajuste consumo diario y TV Dic-07" (S/ 36 097,97) y "Reclasifica Bonos Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07)" (S/ 105 093,24 y S/ 20 290,77): Al respecto indicó que la recurrente no presentó los comprobantes de pago ni documentación sustentatoria sobre ello, como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, asientos contables, entre otros, que acrediten la deducción efectuada, ni acreditó su vínculo con la generación de renta gravada.
- c) (S/ 2 114,64, S/ 2 114,64 y S/ 2 011,85): Al respecto indicó que la recurrente presentó los Comprobantes de pago N° y emitidos por el 29 de enero de 2008, por concepto de "Abastecimiento de sucursal", así como los vouchers contables donde se muestra la provisión del gasto en el ejercicio 2008 en la Cuenta - Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores, mas no exhibió mayor documentación sobre ello, como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, entre otros, que acrediten que las deducciones correspondan a gastos devengados en el ejercicio 2007, o que se encuentren vinculadas con la generación de renta gravada.

Que posteriormente, mediante el ítem 24 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1337, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el ítem 13.7 del punto 13 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° por la deducción efectuada vía declaración jurada denominada "Otras deducciones" por S/ 270 187,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1025 y 1026, la recurrente indicó que del importe reparado aceptaba la suma de S/ 14 407,92⁶⁵.

Que por las otras operaciones observadas señaló lo siguiente: (i) En relación con la operación denominada "Reclasifica Bonos Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07)", que corresponde al pago de bonos del periodo 2007, pagados y provisionados el año 2008, remitiéndose a lo señalado respecto a "Gastos contabilizados

⁶⁵ Importe que se asocia a las siguientes operaciones: "Servicios de Courier" (S/ 3 144,48 y S/ 3 107,74), "Servicios de Courier" (S/ 1 914,57) y (S/ 2 114,64, S/ 2 114,64 y S/ 2 011,85).



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

en la Cuenta 62 Cargas de Personal y ; (ii) En cuanto a la operación denominada "OC Pto. 279-12187 Comisión Mes de Octubre Ripley", que corresponde a servicios de publicidad del mes de octubre de 2007 prestado por ; (iii) Respecto a la operación denominada "Provisión Essalud diciembre 2007", que corresponde al importe no provisionado por los gastos de de diciembre de 2007, que se provisionó en enero de 2008; y (iv) Sobre la operación denominada "Ajuste consumo diario y TV Dic-07", que es parte de la publicidad del diario El Comercio no provisionada en el año 2007, cuyo registro se realizó en el 2008.

Que en el punto 24 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° de fojas 1188 a 1194, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente así como de la documentación proporcionada, e indicó que aceptó la suma de S/ 14 407,92, y procedió a levantar la observación a las operaciones denominadas "Provisión diciembre 2007" (S/ 60 476,78) y "Ajuste consumo diario y TV Dic-07" (S/ 36 097,97); sin embargo, mantuvo la observación por aquellas operaciones denominadas "Reclasifica Bono Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07) (S/ 105 093,24 y S/ 20 290,77)" y "OC 10240 Pto. 279-12187 Comisión Mes de Octubre (S/ 33 820,57)".

Que en cuanto a las operaciones observadas indicó lo siguiente: (i) "Reclasifica Bono Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07)" (S/ 125 384,01⁶⁶): si bien la recurrente se remite a lo sostenido por los "Bonos 2007", en dicho punto se analizaron cuentas distintas a la que es materia de reparo, por lo que no presentó documentación respecto al presente concepto; y (ii) "OC Pto. 279-12187 Comisión Mes de Octubre Ripley" (S/ 33 820,57): si bien la recurrente señala que se asocia a servicios de publicidad de octubre de 2007, no presentó el sustento legal ni documentario que desvirtúe las observaciones efectuadas; por lo que mantuvo el reparo por S/ 125 384,01.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 12.4 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 19254, la Administración observó las operaciones "Reclasifica Bono Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07) (S/ 105 093,24 y S/ 20 290,77)" y "OC Pto. 279-12187 Comisión Mes de Octubre (S/ 33 820,57)"; siendo que en instancia de reclamación, de foja 27345, la recurrente aceptó la observación por "OC Pto. 279-12187 Comisión Mes de Octubre (S/ 33 820,57)", por lo que el importe del reparo materia de controversia se asocia al concepto denominado "Reclasifica Bono Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07) (S/ 105 093,24 y S/ 20 290,77)".

Que en el Anexo N° 12.4 al Resultado del Requerimiento N° de foja 19254, la Administración observó las operaciones "Reclasifica Bono Rol Privado Febrero 2008 (Dic 07)" por S/ 105 093,24 y S/ 20 290,77 (S/ 125 384,01), las cuales corresponden a operaciones registradas en la Cuenta

Que si bien la recurrente se remite a lo señalado respecto al reparo denominado "Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño", este corresponde a operaciones registradas en cuentas distintas a la que es materia del presente reparo, por lo que no puede asociarse a ellas, como pretende la recurrente, más aún si no ha presentado documentación al respecto; en ese sentido, estando a lo antes señalado y a que no ha sustentado la deducción acotada, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

1.6. Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Desvalorización de activo fijo 2006 (S/ 76 159,00)

Que la recurrente sostiene que el importe del reparo es una provisión financiera realizada al cierre del ejercicio 2006, la que fue adicionada en tal ejercicio, la misma fue revertida el 31 de enero de 2007 con la anotación de un ingreso en la Cuenta en ese sentido, tal operación no tiene efectos tributarios y no debe incidir en la determinación del Impuesto a la Renta, correspondiendo la deducción del efecto de la reversión al haber sido adicionado en el ejercicio anterior.

Que agrega que proporcionó los registros contables y papeles de trabajo que sustentan la reversión, siendo que solicitar los comprobantes de pago o algún documento similar no resulta coherente al tratarse de un

⁶⁶ Importe que aborda las operaciones por S/ 105 093,24 y S/ 20 290,77.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

ajuste por valorización. Añade que en el ejercicio 2006 fue materia de fiscalización, por lo que la Administración cuenta con los registros contables y papeles de trabajo relacionados a dicho ejercicio, asimismo, dentro del procedimiento de fiscalización materia de autos, proporcionó los asientos contables N° 2328 y 2610, del ejercicio 2007, el asiento N° 24835 correspondiente al ejercicio 2006, y el análisis de las adiciones y deducciones del Impuesto a la Renta de la declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2006.

Que por su parte, la Administración señala que de los asientos contables presentados se aprecia el registro acreedor al 31 de enero de 2007 de la Cuenta Contable – Devolución de gastos ejercicios anteriores por el importe de S/ 76 159,00; y si bien la recurrente alega que corresponde a la reversión de la provisión financiera registrada en el 2006, el 30 de junio de 2007 dicha cuenta de ingresos fue extornada mediante su anotación deudora, por lo que la deducción tuvo efectos tributarios, sobre la cual la recurrente no presentó documentación alguna.

Que mediante escrito de alegatos, de foja 29543, indica que la recurrente no acreditó que el gasto corresponda a uno necesario para la generación de renta ni para el mantenimiento de su fuente; y que la recurrente no sustentó la reversión de la provisión financiera registrada en el ejercicio 2006.

Que según se aprecia del numeral 9 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° , de fojas 27655 a 27658, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Desvalorización de activo fijo 2006 por S/ 76 159,00, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base le er párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el ítem 13.13 del punto 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 19772 y 19773, la Administración solicitó a la recurrente que explique aquella deducción denominada "Desvalorización de activo fijo 2006" (ítem 13.13 del cuadro de foja 19772) por S/ 76 159,00 por escrito, señalando la base legal y adjuntando la documentación correspondiente, como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, asientos contables, comprobantes de pago, entre otros.

Que en el escrito de 11 de agosto de 2010, de foja 19229, la recurrente señaló que adjuntaba documentación que sustenta dicha deducción, siendo que a foja 19207 de dicho escrito indica que presenta el análisis de adiciones y deducciones.

Que en el ítem 13.13 del punto 13 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 19516 a 19518, la Administración señaló que la recurrente no presentó la documentación sustentatoria que acredite la deducción realizada por concepto de "Desvalorización de activo fijo 2006". Agregó que por dicha deducción no presentó documentación que acredite su origen, la necesidad del gasto y la relación de causalidad con la fuente generadora de la renta gravada, conforme con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a reparar la deducción de S/ 76 159,00.

Que posteriormente, mediante el ítem 28 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 1337, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el ítem 13.13 del punto 13 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por la deducción efectuada vía declaración jurada denominada "Desvalorización de activo fijo 2006" por S/ 76 159,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 21 de enero de 2011, de foja 1024, la recurrente señaló que la deducción corresponde a una provisión financiera realizada al cierre del ejercicio 2006, que fue adicionada en dicho ejercicio, lo que fue verificado por la Administración; siendo que dicha provisión fue revertida en el ejercicio 2007, considerando un ingreso, el cual no debe tener efectos tributarios en el ejercicio fiscalizado.

Que en el punto 28 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° de fojas 1185 a 1187, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente así como de la documentación presentada, e indicó que si bien existe una provisión del ingreso según el Asiento N° de 31 de enero



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

de 2007, la provisión fue extornada en el mismo asiento, toda vez que utilizó como contrapartida la Cuenta por lo que el efecto resulta cero. Agregó que no presentó información adicional que acredite la provisión por "Desvalorización de Activo Fijo 2006", por lo que mantuvo el reparo por S/ 76 159,00.

Que al respecto, de autos se advierte que, el 31 de diciembre de 2006, mediante los Asientos N° 24440 y 24835, de fojas 742 y 746, la recurrente registró las provisiones por los importes de S/ 32 209,46 (Asiento N° 24440) y S/ 43 949,95 (Asiento N° 24835) con cargo a la Cuenta bajo la descripción "Desvalorización Activo Fijo Diciembre" y "Provisión Desvalorización Afijo Equipos Diciembre", respectivamente; siendo que del documento denominado "Análisis de las adiciones y deducciones del Impuesto a la Renta – Rectificatoria por el año terminado al 31 de diciembre de 2006", de foja 743, se advierte que dichas provisiones fueron adicionadas a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, apreciándose que la recurrente consideró en el rubro "Adiciones temporales" el importe de S/ 76 159,41, bajo la descripción "Desvalorización de Activos" vinculada a la Cuenta

Que en ese sentido, se encuentra acreditado que al 31 de diciembre de 2006 la recurrente registró en su contabilidad una provisión con cargo a la Cuenta por el importe total de S/ 76 159,41, suma que fue adicionada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que ahora bien, en el ejercicio materia de fiscalización (2007), se aprecia que el 31 de enero de 2007 mediante los Asientos N° 2328 y 2329, de fojas 741 y 745, la recurrente revirtió la provisión antes descrita efectuada el 31 de diciembre de 2006, mediante el abono a la citada Cuenta por las sumas de S/ 43 949,95 (Asiento N° 2329) y S/ 32 209,46 (Asiento N° 2328), con cargo a la Cuenta bajo la descripción "Revierde Desvalorización Activo Fijo Diciembre".

Que a su vez, mediante el Asiento N° 2610 de 31 de enero de 2007, de foja 744, la recurrente registró dos provisiones con cargo a la Cuenta por los importes de S/ 43 949,95 y S/ 32 209,46⁶⁷, y abono a la Cuenta por los mismos importes, bajo la glosa "Reclasificación Desvalorización Afijo Diciembre".

Que estando a lo antes descrito se advierte que la recurrente, mediante los Asientos N° 2328 y 2329, acreditó la reversión efectuada en el ejercicio 2007 de las provisiones anotadas y adicionadas en el ejercicio 2006 vinculadas a la Cuenta por el total de S/ 76 159,41 (S/ 43 949,95 y S/ 32 209,46), siendo que como consecuencia de dichos ajustes registró finalmente un ingreso mediante el abono a la Cuenta el mismo que correspondía ser deducido de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, lo que en efecto hizo, mediante la deducción "Desvalorización de activo fijo 2006" por S/ 76 159,00, la cual fue reparada por la Administración.

Que en ese sentido, el reparo efectuado no resulta arreglado a ley, correspondiendo en consecuencia levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- 1.7. Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios (S/ 2 578 945,00); y,**
1.8. Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo (S/ 1 548 624,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó los gastos por publicidad y comisiones considerando que estos formaron parte del Contrato de Asociación en Participación en el que participó como asociado, y el como asociante.

Que indica que los gastos de publicidad y comisiones⁶⁸ no corresponden a gastos directamente imputables al Contrato de Asociación en Participación al no formar parte del cálculo de las utilidades netas del contrato;

⁶⁷ Cuya sumatoria asciende al total de S/ 76 159,41.

⁶⁸ Respecto al gasto por comisiones, la recurrente explica que estas se tratan de pagos efectuados a las tiendas en virtud a lo establecido en el contrato de comisión mercantil que celebró con cada una de ellas (es decir, con cada una de las personas jurídicas que administra una tienda departamental).



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

siendo que para la Administración aquellos gastos debieron ser asumidos por _____ en su calidad de asociante, sin embargo, esta interpretación no se condice con lo pactado por las partes en el referido contrato.

Que en ese sentido, arguye que de la interpretación concordada de las cláusulas décimo tercera y octava del referido contrato, se aprecia que los "demás gastos" distintos a los gastos financieros y provisiones no forman parte de la determinación de la utilidad neta del contrato.

Que entre otros argumentos, agrega que estando a que los gastos materia de reparo están destinados a generar renta gravada y/o mantener su fuente productora, esto es, que cumplen con el principio de causalidad, debe reconocerse su deducibilidad en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que con escrito ampliatorio de 30 de setiembre de 2021, de fojas 29425 a 29427, se remite a lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019, emitida respecto del ejercicio 2006 por reparos similares a los de autos.

Que asimismo, mediante escritos ampliatorio y de alegatos de 4 y 9 de febrero de 2022, de fojas 29450 a 29463 y 29528 a 29534, agrega que no resulta aplicable al presente caso el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021; dado que dicha jurisprudencia no preexistía al momento de emitirse el valor impugnado, de que se emitiera la resolución apelada y se interponga la apelación materia de grado, ni preexistía cuando fue emitida la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10925-1-2019 antes citada. En ese sentido, en el presente caso no cabe que se aplique el referido criterio de observancia obligatoria, modificando con ello la resolución de determinación impugnada, sino que se debe emitir pronunciamiento única y estrictamente sobre la materia de grado⁶⁹, esto es, la deducibilidad de los gastos de publicidad y de comisiones por ventas a plazos.

Que indica que en el supuesto negado que se considere aplicable la citada Resolución N° 02398-11-2021 de observancia obligatoria, igualmente corresponde que el reparo sea levantado al estar mal sustentado, toda vez que el mencionado precedente dispone que los resultados provenientes de un contrato de asociación en participación deben ser considerados como dividendos, calificación que no ha efectuado la SUNAT para formular dicho reparo. Asimismo, de considerarse aplicable dicha resolución y, en ese sentido, se negara la deducción de los gastos al estar asociados a la obtención de renta no gravada (dividendos), corresponde que este Tribunal ordene la reliquidación de la obligación tributaria dado a que así como se desconocería la deducción de los gastos en atención a dicha jurisprudencia, también debería ordenarse el desgravamen de la participación del asociado proveniente del contrato de asociación en participación dado que estos no están gravados con el Impuesto a la Renta al constituir dividendos recibidos por una persona jurídica domiciliada.

Que de otro lado, sostiene que los "demás gastos" distintos a los ingresos y gastos financieros no forman parte de la determinación de la utilidad neta del Contrato de Asociación en Participación (CAP), toda vez que para el cálculo de dicha utilidad solo se consideran los gastos financieros incurridos por la asociación en participación para generar los ingresos financieros, esto es, los intereses derivados de las compras realizadas por los clientes en las _____ haciendo uso de la _____

Que por lo tanto, indica que los gastos en publicidad y comisiones no corresponden al CAP, sino a su empresa como parte de sus actividades para impulsar de manera individual e independiente su negocio.

Que por su parte, la Administración señala que el Contrato de Asociación en Participación suscrito por el _____ (asociante) y la recurrente (asociado), tenía por objeto la promoción y colocación de la _____ entre los clientes de la recurrente para incrementar la venta de sus productos mediante el uso de dicha tarjeta, siendo que, si bien la utilidad a distribuir como resultado del negocio se realizó sobre los ingresos y gastos financieros asociados al financiamiento de los productos adquiridos con la _____

⁶⁹ Asimismo, la recurrente invoca el principio de inmutabilidad de las resoluciones de determinación, reconocido en el Acuerdo de Sala Plena N° 2005-25 y las sentencias recaídas en los Expedientes N° _____ y _____ LIMA (Casación).



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

se desprende que en el marco de dicho contrato se realizaron otros gastos, como los gastos de publicidad y los mayores gastos por comisión mercantil materia de reparo.

Que indica que tanto los gastos por publicidad que promocionaron la venta de los productos de la recurrente con el uso de la _____ así como los gastos de comisión mercantil por las ventas de productos con la indicada tarjeta, fueron gastos que se llevaron a cabo para cumplir con el objetivo del negocio del Contrato de Asociación y Participación, esto es, el incremento de la venta de productos mediante la _____

Que anota que en el Contrato de Asociación en Participación se estableció que el _____ asumiría todos los gastos relativos a costos directos o indirectos, según sea el caso, derivados del negocio, de lo que resulta que los gastos reparados debieron ser asumidos por _____ en su calidad de asociante, y no por la recurrente.

Que según se aprecia de los numerales 10 y 11 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 27622 a 27655, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por (i) Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios por S/ 2 578 945,00 y (ii) Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo por S/ 1 548 624,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____ así como sus resultados, y señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 438, 439, 440 y 441 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de fojas 8154 a 8167, la Administración dio cuenta del Contrato de Asociación en Participación celebrado entre la recurrente (asociado) y _____ (asociante)⁷⁰; indicando que de acuerdo con el Contrato, el negocio de la asociación consistió en la realización conjunta de determinadas actividades con la finalidad de promocionar y colocar la _____ y tarjetas afiliadas entre los clientes, y con ello incrementar la venta de los productos mediante su adquisición a través de la _____ y afiliadas, siendo que conforme con la Cláusula Décimo Tercera, el asociante asumiría los gastos relativos a costos directos e indirectos derivados del negocio.

Que refiere que parte de la publicidad fue orientada al consumo con la _____ por lo que correspondía que se considere como gasto deducible de la Asociación en Participación, conforme con la cláusula décimo tercera; en la misma línea, las comisiones por ventas a plazo correspondieron a un concepto que los trabajadores de las tiendas lo obtuvieron por incentivar las ventas de crédito a un mayor plazo (_____), el que debió ser asumido por el asociante, las que se relacionan directamente con el consumo con la _____, por lo que también debió considerarse como gasto deducible en la Asociación en Participación, en aplicación de la mencionada cláusula.

Que agrega, por un lado, que la recurrente no debió asumir el íntegro del gasto por la publicidad en el Diario El Comercio y las Comisiones por Ventas a plazo, pues debió ser asumido por _____ en su calidad de administrador de la _____ y asociante, y de otro, que al promoverse el uso de la tarjeta a fin de obtener mayores resultados por los intereses cobrados a los clientes de la _____ en el consumo de las tiendas, debieron considerarse dichos gastos como propios del negocio de la asociación; más aún cuando en el Contrato de Asociación en Participación se indica que el responsable de la dirección y ejecución del negocio fue _____ (asociante), y por ello debía asumir todos los gastos relativos a costos directos o indirectos derivados del negocio.

Que en tanto el gasto por publicidad y comisión mercantil estuvieron destinados a generar ingresos con el consumo de las _____, y que existía un Contrato de Asociación en Participación por la _____, los gastos debieron ser considerados en la determinación de los resultados del negocio; por lo que solicitó a la recurrente que explique por escrito con la base legal y la documentación correspondiente, como detalles, análisis, informes, asientos contables u otros, el motivo por el que dedujo en su integridad el gasto referido a Publicidad en diarios y las Comisiones por ventas a plazo, y no se atribuyeron a la Asociación en Participación cuyo asociante fue _____

⁷⁰ Posteriormente



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que en el escrito de 6 de octubre de 2010, de fojas 8015 a 8024, la recurrente explicó aquellos gastos por publicidad y comisión mercantil que para la Administración debían ser imputados a la Asociación en Participación.

Que en cuanto a los *gastos de publicidad*, señaló que la Administración considera que la publicidad estuvo orientada a promocionar la venta con , lo que no resulta correcto, pues la publicidad se contrata con la finalidad de promocionar la venta de los productos que comercializa en sus tiendas, siendo pocos los casos en los que se presenta promociones con la lo que se corrobora de la revisión de los encartes y avisos proporcionados, en los que se ofrecen descuentos independientemente que los clientes cuenten con aquella tarjeta. Y si bien en algunos avisos publicitarios hubo promociones con ello no desvirtúa que se trate de publicidad para promover la venta de sus productos, pues la venta financiada también incide en el incremento de sus ventas, siendo que si ello beneficia indirectamente al en nada afecta la causalidad del gasto, pues lo relevante es que el gasto permita generar renta gravada para la empresa.

Que mencionó que la Administración sustenta su observación en la Cláusula Décimo Tercera del Contrato de Asociación en Participación, según el cual ' debía asumir todos los costos directos o indirectos derivados del negocio, sin considerar que los gastos de publicidad son totalmente ajenos al negocio que alude dicho contrato, pues no tiene relación con el financiamiento de productos (que es el negocio del Contrato de Asociación en Participación); en ese sentido, los gastos de publicidad no deben ser asumidos por

Que resaltó que en el Contrato de Asociación en Participación se toma en cuenta como negocio a aquello que se derive de las operaciones de financiamiento de la con lo que queda claro que los gastos de publicidad no forman parte del resultado del negocio de la asociación en participación, ni constituyen gastos que de acuerdo con el contrato deba asumir por lo que resultan deducibles al cumplir con el principio de causalidad.

Que agregó que a nivel empresarial suele contratarse por volumen de bienes o servicios, y así reducir costos, por lo que si se contrata de manera conjunta, el costo para cada empresa es menor al que hubiese incurrido en caso cada una de ellas lo hubiera contratado de manera independiente; situación que se presenta en el caso de autos, por lo que conjuntamente con contrató a para acceder a mejores precios y descuentos, con lo cual optimizaba sus recursos. Anotó que el gasto estuvo claramente diferenciado, el que se estableció en función al tipo de publicidad, siendo que correspondía que sea costado por el en caso la publicidad era por descuentos exclusivos con la , y lo demás estaba a cargo de ella (recurrente); de lo que se tiene que la publicidad pagada fue aquella dirigida a la venta de los productos en las tiendas departamentales, siendo distinto el caso de la promoción del consumo con la pues en este último escenario quien asumía los costos era por lo que el gasto por publicidad resulta deducible.

Que en relación con la *comisión mercantil*, señaló que esta también es ajena al Contrato de Asociación en Participación, encontrándose directamente vinculada con su actividad, referida a la administración y venta de sus productos, habiéndose obligado contractualmente al pago de una comisión cuya determinación se realizaba en función a los costos de cada tienda, lo que en modo alguno implicaba que asumiera los costos, pues estos correspondían a cada una de las tiendas.

Que agregó que si contractualmente se acordó que debía retribuir a las tiendas un monto por los costos incurridos por ellas, no existe razón para que la Administración determine que parte de la comisión pagada no resulte deducible; precisando que no paga comisiones a los vendedores de las tiendas, en tanto que ellos no son sus trabajadores, sino de cada una de las tiendas que tienen a su cargo la administración y venta de sus productos.

⁷¹ Como por ejemplo las promociones denominadas "Ahora o Nunca" o "Cierra puertas".



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 8085 a 8122, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, así como de la documentación proporcionada, señalando que el Contrato de Asociación en Participación celebrado entre la recurrente y el tuvo la finalidad de realizar en forma conjunta determinadas actividades para promover y colocar la entre los clientes de las incrementando la venta de bienes y servicios comercializados con el uso de la siendo la recurrente el asociado y el asociante. Anotó que conforme con la Cláusula Décimo Tercera del Contrato de Asociación en Participación, es quien en su calidad de asociante debía asumir los gastos directos e indirectos del negocio.

Que indicó que la recurrente incurrió en gastos con la finalidad de incentivar sus ventas a través de la publicidad en diarios y con el pago de comisiones a los trabajadores de las tiendas, los que estuvieron orientados a la utilización de la considerando que se había celebrado un Contrato de Asociación en Participación por los ingresos generados por el consumo con dicha tarjeta en las tiendas, por lo que el gasto debió ser asumido por el asociante o en su defecto refacturado, a fin que se consideren en la determinación de la utilidad del negocio; en ese sentido, reparó los gastos que debieron ser imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios por S/ 2 578 945,00, y por comisión mercantil por comisiones por ventas a plazo por S/ 1 548 624,00.

Que posteriormente, mediante los Ítems 35 y 36 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 1336, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° por Gastos imputables a la Asociación en Participación por publicidad en diarios por S/ 2 578 945,00, y Gastos imputables a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo por S/ 1 548 624,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1007 a 1016, la recurrente reiteró que los gastos materia de reparo no se asociaban al Contrato de Asociación en Participación, debido a que tales conceptos no forman parte del resultado del negocio por el que se celebró dicho contrato, en el que se consideró como negocio las operaciones de financiamiento con la siendo que tales gastos obedecían a su estrategia para promocionar la venta de los productos que comercializaba en sus tiendas.

Que en los puntos 35 y 36 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° de fojas 1130 a 1163, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y de la documentación presentada, señalando que esta no debió asumir los gastos por publicidad en el Diario ni las comisiones por ventas a plazo, debido a que debió ser asumido por al ser el ente administrador de la y asociante en el Contrato de Asociación en Participación.

Que agregó que al haber celebrado la recurrente un Contrato de Asociación en Participación con mediante el cual se promovía el uso de la citada tarjeta a fin de obtener mayores resultados provenientes de los intereses cobrados a los clientes de la en el consumo de las tiendas, ello generaría ingresos para ambas partes, debiendo considerarse los gastos por publicidad en el diario y las comisiones por ventas a plazo como gasto propio del negocio de la Asociación en Participación, siendo que en dicho contrato se establece que el responsable de la dirección y ejecución del negocio en su calidad de asociante fue y por ello debía asumir los gastos relativos a costos directos o indirectos derivados del negocio.

Que en ese sentido, refirió que considerando que los gastos incurridos por la recurrente en publicidad y comisiones por ventas a plazo, estuvieron orientados a la generación de rentas gravadas de la Asociación en Participación, correspondía imputarlos a este, por lo que mantuvo el reparo por Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios por S/ 2 578 945,00, y Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo por S/ 1 548 624,00.

Que según el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, 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 la mencionada ley.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que de acuerdo con dicha norma, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta y otorgue derecho al crédito fiscal, debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02791-5-2010 y 06915-3-2010, entre otras.

Que de otro lado, según el artículo 438 de la Ley General de Sociedades, Ley Nº 26887, se considera contrato asociativo a aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que el artículo 439 de la citada ley señala que las partes están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades. La entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la citada ley, en cuanto le sean aplicables.

Que según el artículo 440 de la mencionada ley, el contrato de asociación en participación es el contrato asociativo por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas, denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Que el artículo 441 de la precitada ley dispone que el asociante actúa en nombre propio y la asociación en participación no tiene razón social ni denominación. La gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante y no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados.

Que el artículo 444 de la ley antes citada establece que, salvo pacto en contrario, los asociados participan en las pérdidas en la misma medida en que participan en las utilidades y las pérdidas que los afecten no exceden el importe de su contribución. Se puede convenir en el contrato que una persona participe en las utilidades sin participación en las pérdidas, así como que se le atribuya participación en las utilidades o en las pérdidas sin que exista una determinada contribución.

Que de otro lado, el artículo 168 del Código Civil de 1984 señala que el acto jurídico debe ser interpretado de acuerdo con lo que se haya expresado en él y según el principio de buena fe, en tanto que el artículo 169 dispone que las cláusulas de los actos jurídicos se interpretan las unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas, siendo que el artículo 170 del mismo cuerpo legal prevé que las expresiones que tengan varios sentidos deben entenderse en el más adecuado a la naturaleza y al objeto del acto.

Que obra en autos el Contrato de Asociación en Participación de 1 de junio de 2002, suscrito por - (en adelante,), en calidad de asociante, y la recurrente, en calidad de asociado, de fojas 8001 a 8013, en cuya Cláusula Primera, se indica que es una empresa del sistema financiero que se dedica al otorgamiento y colocación de créditos directos e indirectos, así como a la colocación y administración de tarjetas de crédito, especialmente la tarjeta de crédito utilizada en la cadena de tiendas que administra la recurrente (); y que la recurrente es una sociedad cuyo objeto social consiste en la comercialización de prendas de vestir en general y productos para la decoración y alhajamiento del hogar en locales comerciales especialmente organizados bajo la modalidad de tiendas por departamentos.

Que la Cláusula Cuarta del contrato señala que el contrato de asociación en participación que las partes celebran está regido por las estipulaciones que contiene y, supletoriamente, por las disposiciones que sobre la materia contiene la Ley General de Sociedades.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que según el numeral 3.7 de la Cláusula Tercera del contrato⁷², el negocio es definido como el negocio conjunto que pretenden implementar las partes y que es objeto del contrato, el cual consiste en la realización conjunta de determinadas actividades con la finalidad de promocionar y colocar la y las Tarjetas Afiliadas entre los clientes⁷³ y, simultáneamente, incrementar la venta de los productos mediante su adquisición a través de la y las ¹.

Que los numerales 5.1 a 5.3 de la Cláusula Quinta señalan que el asumirá la dirección y ejecución del negocio, quedando limitada su actividad a lo estipulado en el contrato, la Ley General de Sociedades y demás normas legales aplicables, en tanto que la recurrente contribuirá con el mercado objetivo de clientes en la forma y condiciones señaladas y tendrá a su cargo las demás obligaciones establecidas en el contrato, la Ley General de Sociedades y demás normas legales aplicables; asimismo, la responsabilidad derivada de la dirección y ejecución del negocio será asumida íntegra y exclusivamente por el

Que la Cláusula Sexta del contrato establece que la recurrente se obliga a desembolsar un aporte en efectivo de S/ 36 671 276,59⁷⁵ y que el no se encuentra obligado a realizar aporte alguno de dinero o bienes, conviniéndose en que la recurrente obtendrá una participación en los resultados del negocio conforme con lo detallado en la Cláusula Séptima.

Que la Cláusula Séptima, modificada por la Séptima Adenda suscrita el 31 de diciembre de 2006, de fojas 7979 a 7981, estipula que las partes participarán en los resultados del negocio (utilidades netas) a partir del 1 de enero de 2007 en la siguiente proporción: 60% para y 40% para la recurrente; siendo que dicha participación está fijada en función del aporte en efectivo de la recurrente y el monto del capital social del a la fecha de celebración del contrato. Asimismo, establece que la participación en los resultados se producirá únicamente sobre los consumos con tarjetas de crédito que se realicen en las Tiendas.

Que las Cláusulas Octava A y Octava B, incorporadas por la Sexta Adenda suscrita el 30 de diciembre de 2006, de fojas 7982 a 7984, establecen la metodología para determinar el resultado del negocio (utilidades netas o pérdidas) proveniente de la y Tarjetas Afiliadas, respectivamente. Así, el numeral 8.1 de la Cláusula Octava A señala que, respecto de cada mes, los ingresos financieros estarán compuestos por los intereses que se devenguen por el financiamiento del precio de los productos adquiridos por los clientes con la , más los portes que se originen por el envío de los estados de cuenta a los clientes multiplicado el resultado de dividir el monto total de las compras de productos efectuadas con las entre el monto total de consumos generados con dichas tarjetas. El numeral 8.2 de la citada cláusula dispone que a los ingresos financieros indicados deberá restarse las provisiones que deba hacer el según las normas que le sean aplicables y estén relacionadas con los financiamientos de los productos antes aludidos. Adicionalmente, el numeral 8.3 prevé que también deberá restarse los gastos financieros asociados a los financiamientos de los aludidos productos, calculados de la forma indicada en el referido numeral. Por último, el numeral 8.4 señala que la liquidación de los resultados de la asociación en participación se realizará tomando en consideración las cifras que aparecen en los estados financieros del

Que a su vez, en la referida cláusula Octava B se indica que a efecto de determinar el resultado del negocio proveniente de las Tarjetas Afiliadas, se deberá dividir los consumos totales realizados con dichas tarjetas en cualquier establecimiento afiliado entre los consumos realizados con las Tarjetas Afiliadas en las tiendas por departamentos; y que dicho cálculo debe realizarse de manera mensual.

⁷² Según la Sexta Adenda del Contrato de Asociación en Participación suscrita el 30 de diciembre de 2006, de foja 7984.

⁷³ Según el numeral 3.1 de la citada Cláusula Tercera, los clientes son las personas naturales o jurídicas que adquieren bienes y servicios en las Tiendas, las que son definidas en el numeral 3.12 como las Tiendas por Departamentos en donde se comercializan los Productos, los que a su vez son definidos en el numeral 3.9 como los bienes y servicios que se comercializan en las Tiendas.

⁷⁴ Mediante la referida sexta adenda, se incluyó el numeral 3.13 en la Cláusula Tercera, a efecto de definir "Tarjetas Afiliadas", como aquellas tarjetas que emite y administra El Asociante y que se encuentran afiliadas a l que incluyen la y

⁷⁵ Importe según la Tercera Adenda al Contrato de Asociación en Participación, suscrita el 12 de mayo de 2003, de fojas 7992 a 7994.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que la Cláusula Décimo Tercera, modificada por la Quinta Adenda de 12 de noviembre de 2004, de foja 7987, dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en la Cláusula Octava, el [redacted] asumirá todos los gastos relativos a costos directos e indirectos, según sea el caso, derivados del negocio, así como las obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, al Estado Peruano, entidades bancarias y financieras en particular, proveedores, prestadores de servicios personales contratos y cualquier otra persona natural o jurídica.

Que de las cláusulas citadas del contrato de asociación en participación se aprecia que el negocio consistió en la promoción y colocación de la [redacted] con la finalidad de que los clientes de las tiendas departamentales de la recurrente adquieran productos a través del financiamiento que obtengan con el uso de la [redacted] estableciéndose que el [redacted] en su calidad de asociante, asumiría la dirección y ejecución del negocio, así como todos los gastos relativos a los costos directos e indirectos derivados del negocio y obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, siendo que, a cambio del aporte dinerario efectuado por la recurrente, en su calidad de asociado, esta participaría en los resultados del negocio, los cuales estarían compuestos por los ingresos provenientes del financiamiento del precio de los productos adquiridos por los clientes con la [redacted] más los portes por el envío de los estados de cuenta, menos las provisiones aplicables y gastos vinculados al mencionado financiamiento.

Que de lo señalado se establece que la finalidad del negocio concertado entre la recurrente y el [redacted] con la asociación en participación fue la generación de ingresos a partir de los financiamientos que otorgara el [redacted] a los clientes que adquirieran productos en las tiendas departamentales de la recurrente a través de la utilización de la [redacted] finalidad que guarda coherencia con la forma en que las partes acordaron la determinación de los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio, que básicamente consistió en la compensación de los ingresos y los gastos vinculados exclusivamente con los financiamientos otorgados.

Que si bien, como señala la Administración, las compras de productos en las tiendas departamentales por parte de los clientes con el uso de la [redacted] puede originar el incremento de las ventas de la recurrente, de lo expresado en el contrato antes citado no se concluye que ello haya sido el negocio concertado por las partes ni su finalidad. En efecto, de la lectura concordada de las cláusulas del contrato se aprecia que el negocio consistió, como se ha señalado, en promocionar y colocar la [redacted] a los clientes de las tiendas departamentales de la recurrente para que estos adquieran productos de dichas tiendas a través de los financiamientos que obtuvieran con el uso de la tarjeta, de manera que los resultados del negocio estarían dados por los intereses generados por tales financiamientos más portes.

Que en ese sentido, carece de sustento lo afirmado por la Administración en el sentido que el negocio del contrato consistió en el incremento de las ventas de la recurrente a través del uso de la [redacted] Abona a lo expresado el hecho que el negocio del contrato, en los términos señalados, es afín a la actividad del [redacted] consistente en otorgar y colocar créditos, así como colocar y administrar tarjetas de crédito, puesto que, dada su condición de asociar en el contrato de asociación en participación, le corresponde única y exclusivamente la gestión del negocio, tal como prevé la Cláusula Quinta del contrato, en concordancia con la norma contenida en el artículo 441 de la Ley General de Sociedades.

Que en cuanto a que se realizaron otros gastos con la finalidad de cumplir el objeto del contrato, más allá que la liquidación y distribución de los resultados del negocio se ciñeron a los gastos asociados al financiamiento de los productos adquiridos con la [redacted] cabe indicar que tal aseveración de la Administración no tiene sustento en lo expresado en el contrato de asociación y participación materia de análisis, toda vez que, como se reitera, el negocio concertado por las partes consistió en promover y colocar la [redacted] a los clientes de las tiendas departamentales de la recurrente para que adquieran productos a través del financiamiento que obtuvieran con el uso de la [redacted] de ahí que las mismas partes hayan establecido en la Cláusula Octava del contrato que los ingresos del negocio provendrían de los intereses de los financiamientos otorgados, habiendo pactado, asimismo, que los resultados del negocio estarían dados luego de descontar a los indicados ingresos los gastos asociados a los financiamientos otorgados.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que como se aprecia, tanto la recurrente y el establecieron en forma expresa cuáles serían los ingresos y gastos a tener en cuenta para determinar los resultados del negocio y, por tanto, del contrato de asociación en participación; por lo que mal hace la Administración al concluir que, ante la existencia de gastos distintos que a su consideración podrían tener vinculación con el negocio, por coadyuvar al cumplimiento de su finalidad, tales gastos debieron atribuirse como propios del contrato, toda vez que ello excede los alcances del contrato y, por consiguiente, de la voluntad de las partes, lo que no puede desconocer la Administración.

Que del mismo modo, el hecho que la Cláusula Décimo Tercera del contrato haya establecido que el asumiría todos los gastos relativos a costos directos e indirectos derivados del negocio, así como las obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, no es una razón válida que habilite a la Administración para considerar a gastos distintos de los previstos en la Cláusula Octava como gastos propios del negocio concertado por las partes, puesto que ello también excedería los alcances del contrato, dado que lo estipulado en la Cláusula Décimo Tercera fue sin perjuicio de lo previsto en la Cláusula Octava, debiendo entenderse en todo caso que lo pactado en la Cláusula Décimo Tercera obedece, en atención a la voluntad de las partes, a la condición de asociante que el tiene en el contrato, correspondiéndole por tanto la gestión del negocio, en concordancia con la norma contenida en el artículo 441 de la Ley General de Sociedades.

Que en tal sentido, los gastos atribuibles al contrato de asociación en participación materia de análisis, atendiendo al negocio concertado por las partes y el procedimiento establecido para determinar sus resultados, son los gastos asociados a los financiamientos otorgados a los clientes que adquirieron productos en las tiendas departamentales de la recurrente a través del uso de la así como las provisiones que por dichos financiamientos le corresponda efectuar al en cumplimiento de las normas que le sean aplicables⁷⁶.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde analizar a continuación cada uno de los gastos reparados por la Administración.

• Gastos de publicidad en el diario El Comercio

Que según describe la Administración en la resolución apelada, de foja 28844, el gasto por publicidad materia de reparo corresponde a las publicaciones de encartes adjuntos al diario y avisos publicados en las páginas de dicho diario, contratadas a en la parte que según la Administración estuvo referida a la venta de los productos de la recurrente con la toda vez que esta parte que la publicidad tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato, consistente en el incremento de las ventas de tales productos a través de su compra con la mencionada tarjeta.

Que obra en autos el Contrato de Servicios Publicitarios N° MM-11093-213-2007, de fojas 5138 a 5145, del que se constata que la recurrente y el en forma conjunta, contrataron a servicios publicitarios consistentes, entre otros, en avisos publicitarios impresos en páginas del diario y encartes publicitarios que serían vendidos junto con dicho diario.

Que según explicó la recurrente en el procedimiento de fiscalización, de foja 802⁷⁷, y no es discutido por la Administración⁷⁸, las partes establecieron que toda aquella publicidad relativa a descuentos exclusivos con la sería asumida por el (por ejemplo, el "cierra puertas de "), mientras que la publicidad asumida por ella (la recurrente) sería la dirigida a la venta de los productos de sus tiendas departamentales, obrando en autos el "Estado de Cuenta Consumos Multimedios", emitido por que detalla el monto facturado a la recurrente por su parte de la publicidad contratada, de fojas 5130 a 5137.

⁷⁶ A similar conclusión arribó este Tribunal en la Resolución N° 10925-1-2019, emitida a la recurrente, en la cual, al emitir pronunciamiento sobre reparos similares a los de autos, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, se analizaron esencialmente las mismas cláusulas del citado contrato de asociación en participación.

⁷⁷ Conforme con el escrito de 6 de octubre de 2010.

⁷⁸ Lo que incluso es recogido por ella en la resolución apelada, de foja 28844 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que también se aprecian los encartes publicados y entregados con el diario durante el ejercicio 2007, de fojas 3983 a 4278 y 4280 a 4888, así como los avisos publicados en las páginas de dicho diario en el mismo ejercicio, de fojas 4891 a 5003, de los que se aprecia la publicidad de los productos comercializados por la recurrente en sus tiendas departamentales, figurando en algunos casos la promoción de la venta de dichos productos con la

Que de lo expuesto se aprecia que la publicidad contratada por la recurrente tuvo por finalidad promocionar la venta de los productos que ofrece en sus distintas tiendas departamentales, con independencia de que la venta sea realizada con el uso de la En cualquier caso, resulta evidente que la referida publicidad no corresponde a un gasto financiero que sea atribuible al negocio del contrato de asociación en participación materia de autos, en los términos que fueron pactados por las partes contratantes, según lo analizado anteriormente.

Que siendo que el gasto por publicidad incurrido por la recurrente no es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación materia de análisis, la conclusión de la Administración en sentido contrario para desconocer la deducibilidad de dicho concepto carece de sustento⁷⁹.

Que sin perjuicio de ello, a título ilustrativo cabe indicar que en las Resoluciones N° 06539-5-2004 y 02119-3-2018, entre otras, este Tribunal ha establecido, en atención al principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría. Asimismo, en la Resolución N° 01275-2-2004 este mismo colegiado ha señalado que no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento norma que obligue a los contribuyentes a adoptar un determinado criterio técnico para la participación en los gastos, bastando únicamente que se cumpla con el principio de causalidad, que el gasto sea necesario y que se encuentre sustentado en comprobantes de pago emitidos de acuerdo con la legislación de la materia, para que el gasto sea deducible.

Que de acuerdo con los criterios expuestos, en la Resolución N° 10925-1-2019⁸⁰, este Tribunal ha concluido que toda vez que la promoción de los productos comercializados en las tiendas departamentales para su compra por los clientes con la es beneficioso tanto para la recurrente (por la venta de sus productos) como para el (por el uso de la), los gastos por la publicidad contratada cumplen con el principio de causalidad, resultando lógico y razonable que tales gastos hayan sido asumidos por ambas partes, siendo irrelevante la proporción asumida por cada una de ellas; en ese sentido, estando a tal pronunciamiento, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

• Gastos por comisiones mercantiles

Que el gasto reparado por comisiones mercantiles consiste en los pagos que la recurrente efectuó a sus tiendas departamentales en la parte de las mayores comisiones que dichas tiendas pagaron a su personal por la venta de productos con la señalando sobre ello la Administración⁸¹, que el pago de mayores comisiones por la venta de productos con la respecto de las comisiones pagadas por la venta de productos sin dicha tarjeta tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato, consistente en el incremento de las ventas de tales productos a través de su compra con la

Que obra en autos los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas, de fojas 3448 a 3559, en virtud de los cuales las tiendas departamentales⁸² se comprometieron a prestar diversos servicios a la recurrente, entre

⁷⁹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la citada Resolución N° 10925-1-2019.

⁸⁰ Recaída, como se ha mencionado, respecto de la recurrente sobre reparos similares a los de autos, efectuados por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

⁸¹ Como se indica en la resolución apelada, de foja 28841.

⁸²



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

ellos, el servicio de administración de tiendas, consistente en la administración de todas las actividades de venta de la mercadería de la recurrente, siendo que, para poder llevar a cabo dicho servicio, las tiendas debían colocar personal capacitado dentro de los puntos de venta y de atención al público. En contraprestación, la recurrente se obligó a pagar a las tiendas una retribución mensual por el monto de todos los costos y gastos mensuales incurridos en la prestación de los servicios contratados, más un margen de utilidad del 2% sobre dicho monto.

Que entre los costos que debía reconocer la recurrente por la prestación de los servicios se encuentran los costos de personal, entendidos como los costos incurridos por las tiendas referentes al personal propio o subcontratado requerido para poder llevar a cabo la ejecución de los servicios debidos a la recurrente. Incluye también los costos en que las tiendas incurrieran para recibir de terceros servicios de recursos humanos para el mantenimiento de un mejor control y administración del personal involucrado en la venta de los productos de la recurrente.

Que de la revisión a la Cuenta 62 "Cargas de personal" de los balances de comprobación mensual de las tiendas departamentales y de lo informado por la recurrente⁸³, la Administración verificó que dichas tiendas pagaron mayores comisiones a su personal por las ventas de productos con la _____ en comparación con las comisiones pagadas por las ventas de productos sin dicha tarjeta, de lo cual estimó que la recurrente asumió el pago de estas mayores comisiones al efectuar el pago de las retribuciones acordadas con las tiendas departamentales en los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas, lo que consideró es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación.

Que de lo expuesto se aprecia que las retribuciones que pagó la recurrente a sus tiendas departamentales obedecieron al cumplimiento de una obligación contractual establecida en los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas, según la cual dichas retribuciones serían determinadas en función de los costos totales en que incurrieran las tiendas por la prestación de los servicios, entre ellos, los costos de personal, que incluyeron las comisiones que las tiendas pagaron a su personal por la venta de los productos que comercializa la recurrente.

Que el costo de personal incurrido por las tiendas comprendiera un mayor pago de comisiones por la venta de productos con la _____ no permite concluir que la recurrente hubiera asumido un gasto que corresponda al contrato de asociación en participación, toda vez que, como se ha señalado, los gastos atribuibles al citado contrato eran los gastos asociados a los financiamientos que otorgara el _____ a los clientes de la recurrente por la compra de productos con el uso de la _____, no calificando como tales el aludido mayor pago de comisiones por la venta de productos con la _____ el cual, por el contrario, constituyó un componente para determinar las retribuciones que la recurrente se encontraba obligada a pagar a las tiendas departamentales, en virtud de los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas.

Que siendo que el gasto por comisiones mercantiles observado no es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación materia de análisis, la conclusión de la Administración en sentido contrario para desconocer la deducibilidad de dicho concepto carece de sustento.

Que adicionalmente, cabe señalar que en la citada Resolución N° 10925-1-2019, emitida a la recurrente respecto a un reparo similar al de autos, este Tribunal levantó esta observación e indicó que dado que las retribuciones pagadas a las tiendas departamentales correspondieron a servicios asociados a la venta de los productos que comercializa la recurrente, aun cuando para su determinación se hayan reconocido o no mayores pagos de comisiones al personal por la venta de productos con la _____ no puede negarse que tales retribuciones cumplen el principio de causalidad, al ser gastos vinculados con la generación de rentas gravadas de la recurrente.

Que en atención a lo expuesto, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

⁸³ Documentación que puede ubicarse en autos de fojas 2527 a 3002 y 3004 a 3447.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente, tal como los referidos al supuesto que se considere aplicable al presente caso la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02398-11-2021 de observancia obligatoria y se negara la deducción de los gastos analizados.

1.9. Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual

Que la recurrente sostiene que en noviembre de 2007 celebró un contrato de usufructo con la empresa [redacted] mediante el cual esta última le cedió en usufructo el local comercial denominado "Tienda de Departamentos 1", que forma parte del [redacted] ubicado en la [redacted]; y que posteriormente, el 21 de noviembre de 2007 celebró con [redacted] el Contrato de Comisión Mercantil de Ventas a través del cual contrató a dicha empresa para que se encargue de la venta de sus productos, para lo cual se comprometió a implementar debidamente la tienda que tenía en usufructo para que pueda funcionar como tienda departamental.

Que anota que si bien en el dictamen de los auditores independientes se indica que realizó una cesión de posición contractual a favor de [redacted], comunicó a dichos auditores que ello no se materializó, y que si hubiera cedido su posición contractual como usufructuaria, Inversiones [redacted] tendría que haber facturado a [redacted] lo que no ocurrió, por cuanto aquella empresa le siguió emitiendo facturas por el contrato de usufructo (incluso hasta la actualidad); por lo que la conducta de las partes acredita que en los hechos no se celebró ningún contrato de cesión de posición contractual.

Que menciona que la Administración da cuenta que en el ejercicio 2004 realizó operaciones en las que cedió su posición contractual como usufructuaria, por lo que presupone que en el ejercicio 2007 ocurrió lo mismo; lo que no corresponde, toda vez que puede variar sus operaciones en función a las estrategias comerciales que considere más adecuadas, por lo que no corresponde que se sustente el reparo sobre situaciones distintas al ejercicio fiscalizado; y que en los años 2008 a 2010 no ha cedido su posición contractual en los nuevos contratos de usufructo que celebró.

Que explica que el objetivo de la operación fue contar con un tercero ([redacted]) que se encargue de vender sus existencias y administrarlas, dentro de su local; por lo que no tiene lógica que ceda su posición de usufructuaria, dado que necesita del inmueble para desarrollar un local comercial en el que se vendan sus existencias; asimismo, carece de algún tipo de sustento económico que transfiera a dicho tercero las mejoras que incorporó al local, más aún si se tiene en cuenta que tales mejoras no son de interés para el tercero.

Que refiere que si en caso se considere que se transfirió las mejoras a favor de [redacted] debe demostrarse que existe un título y modo que sustente la transferencia de propiedad de las mejoras, conforme con lo dispuesto en los artículos 901, 947 y 949 del Código Civil, sin embargo, en el presente caso no existe un contrato por el que se transfiera la propiedad de las mejoras, no pudiendo considerarse a la cesión de posición contractual como el título de dicha transferencia; y que la Administración presume que el contrato de cesión de posición contractual es el título jurídico por el que se transfiere la propiedad de las mejoras, con lo cual crea un título jurídico que no existe.

Que asimismo, sostiene que partiendo de la premisa de la Administración, respecto a que el contrato de cesión de posición contractual habría surtido plenos efectos, debe tenerse en cuenta que las mejoras califican como "partes integrantes", por lo que para su transferencia tendría que haberse transferido a su vez la propiedad del bien principal (inmueble), lo cual no ha ocurrido.

Que señala que la única prueba en la cual la Administración sustenta la supuesta cesión de posición contractual, es la nota 31 de los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2006 y 2007; no obstante, mediante carta de 8 de julio de 2011 los referidos auditores independientes indicaron que no revisaron el contrato de cesión de posición contractual, toda vez que la información contenida en los estados financieros y sus notas fueron revisadas a través de pruebas selectivas. En tal sentido, dicha nota debe



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

entenderse aclarada con lo señalado por los auditores en el sentido que no operó la cesión de posición contractual.

Que entre otros argumentos, agrega que en el supuesto negado que se hubiera producido la cesión de posición contractual, ello no implica que se hubiera realizado la transferencia de las mejoras, pues la cesión solo habría operado por la posición de usufructuario de la "Tienda de Departamentos 1" en el estado en el que se la entregó, esto es, sin las mejoras que posteriormente fueron incorporadas.

Que mediante escrito ampliatorio de 20 de marzo de 2012, de fojas 29331 a 29335, agrega que en virtud del citado contrato de usufructo que celebró con [redacted] cuyo plazo era de 15 años, esta última le facturaba directamente en su calidad de usufruitaria del local comercial, es decir, Alfa no emite factura alguna en favor de [redacted] lo cual evidencia que nunca operó la cesión de posición contractual.

Que precisa que luego de adquirir el uso y disfrute del inmueble (local "Tienda de Departamentos 1"), lo acondicionó para que se encuentre operativo; siendo normal que en este tipo de negocios se tenga local propio (en su caso, mediante usufructo) y se encargue la venta de los productos y operatividad del negocio a un tercero; sin embargo, ello es desconocido por la Administración al sostener que cedió su posición contractual como usufructuario a favor de [redacted]

Que de otro lado, precisa que en virtud al contrato de comisión mercantil que celebró con [redacted] esta última se obligó a realizar la venta de determinados productos (operación de comercio), recibiendo a cambio una comisión; y que el hecho que el gasto por arrendamiento del local se deduzca en el cálculo de la comisión a favor de TDN, no desnaturaliza el contrato de comisión mercantil, toda vez que en su calidad de comitente se encontraba obligada a satisfacer todos los gastos y desembolsos del comisionista (artículo 272 del Código de Comercio).

Que en ese entendido, señala que en este tipo de encargo se pretende que el comisionista actúe como un ente independiente, asumiendo inicialmente los gastos y costos necesarios para ejecutar lo encargado, con cargo a que dichas erogaciones le sean reconocidas posteriormente; por lo que debía reconocer el costo del arrendamiento del local en el que operaba el comisionista, tal como fue pactado en el contrato de comisión.

Que de otro lado, sobre las mejoras que supuestamente transfirió a título gratuito con la cesión de posición contractual, sostiene que a fin de que opere la donación de bienes muebles e inmuebles, deben cumplirse con los requisitos sustanciales establecidos en los artículos 1624 y 1625 del Código Civil, los cuales no se cumplieron en su caso, por lo que la Administración no puede suponer que existe una donación de bienes (mejoras).

Que a su vez, agrega que la Administración asume que existió una transferencia de bienes, pese a que no se verifica una entrega de propiedad, toda vez que aquella considera que la entrega se habría producido en la fecha de apertura de la tienda comercial (1 de diciembre de 2007); sin embargo, tal entrega fue realizada a favor del operador del local para que ejecute la comisión encomendada en virtud del contrato de comisión mercantil, el cual no tiene por objeto la transferencia en propiedad de las mejoras efectuadas.

Que por su parte, la Administración señala que como antecedente al presente caso, se tiene que en la fiscalización del ejercicio 2004 se dejó constancia que la recurrente celebró contratos de usufructo con diversos propietarios de locales comerciales ([redacted] y [redacted]), en los cuales aquella cedió su posición contractual a favor de determinadas tiendas departamentales ([redacted] y [redacted])., motivo por el cual rectificó su declaración jurada a fin de reconocer la venta de activos (mejoras) en favor de estas últimas.

Que en ese sentido, indica que al igual que en los mencionados contratos, la recurrente celebró en noviembre de 2007 un contrato de usufructo con [redacted], mediante el cual le fue



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

cedido en usufructo el local comercial denominado "Tienda de Departamentos 1" por el plazo de 15 años; asimismo, en virtud del mencionado contrato, la recurrente podía implementar instalaciones, equipamientos y acabados en dicho local a efecto de que opere como tienda por departamento, pactándose que dichos activos podían ser retirados por el usufructuario al momento de la devolución del local; y que el valor de dichos activos adquiridos por la recurrente ascendió a S/ 5 403 356,98, el cual es materia de reparo⁸⁴.

Que asimismo, sostiene que el 21 de noviembre de 2007 la recurrente suscribió un contrato de comisión mercantil de ventas con _____, con el objetivo que esta se encargara de realizar las ventas de sus productos a cambio de una comisión, incluyéndose dentro de los gastos reconocidos por la recurrente el gasto de arrendamiento del local (al igual que en los casos indicados como antecedentes).

Que refiere que en la Nota 31 del dictamen a los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2006 y 2007, se detallan los distintos contratos de usufructo de locales comerciales, así como la cesión de posición contractual con sus empresas vinculadas (tiendas departamentales); y que en dicha nota se da cuenta del contrato de usufructo con _____ y su posterior cesión contractual a favor de _____.

Que al respecto, refiere que si bien posteriormente los auditores independientes señalaron que el contrato de cesión de posición contractual a _____ no fue parte de la muestra revisada en su auditoría, debe tenerse en cuenta que el contenido de la referida Nota 31 es responsabilidad de la gerencia de la recurrente y, por tanto, fue información consignada por ella en sus estados financieros.

Que a su vez, sostiene que en el ejercicio 2007 _____ emitió a la recurrente la Factura N° _____ por la cuota de inscripción al Fondo de Promoción, la cual le correspondía en su calidad de usufructuaria según el contrato de usufructo celebrado, no obstante, dicho comprobante no se registró en una cuenta de gasto o de resultado, toda vez que fue trasladado a _____ a través de la Factura N° _____ de 28 de diciembre de 2007 emitida por la recurrente, la cual a su vez esta no registró en una cuenta de ingresos; lo que evidencia que la obligada a dicho pago era en realidad _____, de lo que puede concluirse que esta ocupó la posición de usufructuaria que tenía inicialmente la recurrente.

Que en tal sentido, considera que a partir de la cesión de posición contractual del contrato de usufructo a favor de _____, esta ocupó la posición de usufructuaria asumiendo todos los derechos y obligaciones que correspondían de acuerdo con lo establecido en el referido contrato de usufructo; y que conforme con lo establecido en los artículos 1, 2, 31 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran dentro del ámbito de aplicación a las transferencias a título gratuito (retiro de bienes).

Que por lo tanto, señala que _____ recibió a partir de la apertura de la tienda (1 de diciembre de 2007) los referidos bienes muebles, en su calidad de operador de la tienda y nuevo usufructuario, por lo que no estaba en la obligación de devolverlos al propietario del inmueble, sino retirarlos como propios al final del contrato de usufructo; motivo por el cual mantuvo el reparo por las citadas transferencias omitidas, así como el reconocimiento del costo computable de los bienes, lo que resulta en un efecto de S/ 0,00 respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007⁸⁵.

Que según se aprecia del numeral 12 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, de fojas 27599 a 27622, la Administración gravó los ingresos por la transferencia de activos fijos (mejoras) efectuada mediante cesión de posición contractual a favor de _____, y a su vez reconoció el costo computable de dichas mejoras, con lo cual el reparo se efectuó por S/ 0,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____.

⁸⁴ Adicionalmente, la Administración indica que un primer grupo de bienes muebles fue adquirido por la recurrente y, posteriormente, refacturado a _____ siendo pertinente precisar que esta transferencia no forma parte del presente reparo.

⁸⁵ A su vez, la Administración indica que el citado ingreso omitido debió formar parte de la base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2007; por lo que mantuvo este último reparo contenido en la Resolución de Determinación N° _____.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

... y ..., así como sus resultados, y señalando como base legal los artículos 3, 31 y el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, para los efectos de esta se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que de otro lado, el artículo 947 del Código Civil señala que la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° ..., de fojas 2209 a 2212, la Administración dio cuenta del contrato de usufructo celebrado entre la recurrente e

Que al respecto, indicó que en noviembre de 2007 la recurrente (usufructuaria) e (otorgante), celebraron un contrato de usufructo mediante el cual se otorgó en usufructo a la recurrente el local comercial denominado "Tienda de Departamentos 1", que forma parte de Centros Comerciales y que dicho local dado en usufructo se destinaría única y exclusivamente como almacén o tienda de departamento (*Department store*). Asimismo, se estableció que el plazo de usufructo era de 15 años renovables, el cual se computaba desde la fecha de inicio de atención al público (30 de noviembre de 2007); estableciéndose que, una vez entregado el local, la recurrente (usufructuaria) efectuaría el resto de obras necesarias para su instalación, siendo de su cargo todos los gastos, costos y cargos de las obras de equipamiento e instalación que efectúe.

Que asimismo, precisó que en el citado contrato se agregó que al término de este, la usufructuaria se compromete a restituir el local comercial con todas las instalaciones de propiedad del otorgante en perfecto estado, salvo el desgaste normal por uso y sin deudas de ningún tipo; debiendo retirar los equipos de desplazamiento vertical, aire acondicionado, racks, monitoreo y demás, al momento de la devolución del local; y que la restitución del inmueble deberá efectuarse en las mismas condiciones en que fue entregado a la recurrente, pudiendo retirar las mejoras, transformaciones e instalaciones que haya efectuado en el inmueble que no sean propiedad de la otorgante.

Que relevó que en el dictamen de los auditores independientes por los estados financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2006 y 2007, se indicó que a partir del 1 de diciembre de 2007 esta cedió a favor de su posición contractual en el citado contrato de usufructo, asumiendo los derechos y obligaciones de la recurrente frente a

Que de otro lado, anotó que en el ejercicio 2007 la recurrente realizó desembolsos vinculados a obras de equipamiento e instalación, como equipos de desplazamiento vertical, aire acondicionado, racks, monitoreo, entre otros, y que dichos desembolsos en el local comercial los registró como activo fijo, según detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al mencionado requerimiento, de fojas 2205 y 2206.

Que en ese sentido, solicitó a la recurrente lo siguiente: (i) Señalar si gravó con el Impuesto a la Renta las operaciones económicas relacionadas con el Contrato de Cesión de Posición Contractual celebrado con (ii) Indicar el importe gravado y su determinación, así como las cuentas contables de ingreso que empleó, y exhibir originales de los comprobantes de pago emitidos y su respectivo registro contable, proporcionando fotocopia de los mismos; (iii) En caso de no haber gravado con el Impuesto a la Renta dichas operaciones, sustentar los motivos de ello con la base legal y adjuntando la documentación correspondiente; y (iv) Exhibir el original del contrato de cesión de posición contractual suscrito con

Que con escrito de 1 de diciembre de 2010, de fojas 2157 a 2159, la recurrente señaló que en el ejercicio 2007 celebró un contrato de usufructo con ..., mediante el cual se le dio en usufructo por 15 años el local comercial "Tienda por Departamento 1", en el que comercializaría su mercadería, siendo que al término del contrato debía restituir a la otorgante el local comercial con todas las



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

instalaciones, debiendo retirar los equipos de desplazamiento vertical, aire acondicionado, racks, monitoreo y demás.

Que sobre la cesión de posición contractual, indicó que la Administración se sustenta en el informe de auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 2006 y 2007, sin embargo, dicha cesión no se materializó, por lo que no tuvo efectos legales ni tributarios; en ese sentido, envió una carta a los auditores en la cual les informa que no se materializó la cesión de posición contractual, y que Inversiones siguió emitiendo las facturas por usufructo a su nombre, inclusive hasta la actualidad.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2185 a 2201, la Administración dio cuenta de los descargos y la documentación proporcionada por la recurrente, y efectuó su análisis abordando los siguientes aspectos: (i) Los resultados del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y (ii) La cesión de su posición contractual como usufructuaria efectuada por la recurrente en favor de

Que en cuanto al primer aspecto, se tiene que la Administración dio cuenta de los resultados del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por los Contratos de Usufructo celebrados por la recurrente con la y¹

- El 1 de octubre de 1999 la y la recurrente celebraron un contrato de usufructo, a fin que la recurrente financie y ejecute la construcción de las unidades inmobiliarias conformantes de la tienda departamental y el estacionamiento, a un plazo de 30 años; siendo que el 1 de junio de 2004 la recurrente celebró el Contrato de Cesión de Posición Contractual con por el cual la recurrente cedió su posición contractual en el citado contrato de usufructo, asumiendo los derechos y obligaciones que la recurrente tenía frente a la universidad.
- El 13 de agosto de 2001 la y la recurrente celebraron un contrato de usufructo, en virtud del cual se dio en usufructo a la recurrente la ubicada en el estableciéndose que el local sería construido por mediante un financiamiento que sería contratado y asumido por la recurrente, quien entregaría los fondos a para la construcción del local; habiéndose establecido en dicho contrato que la vigencia sería de 30 años. Posteriormente, el 1 de junio de 2004, la recurrente celebró el Contrato de Cesión de Posición Contractual con , en virtud del cual esta última asumía la posición de la recurrente en el referido contrato de usufructo.
- El 7 de agosto de 2002 la y la recurrente celebraron un contrato de arrendamiento por el cual dicha empresa entregó en arrendamiento a la recurrente por 10 años un local de 2 plantas, destinado a ser una tienda departamental identificada con la recurrente ubicada en la La mencionada empresa puso el local a disposición de la recurrente, en calidad de obra gruesa, esto es, sin acabados interiores, acordando que la recurrente contrataría directamente el suministro de energía eléctrica con la empresa proveedora del servicio, y que el costo de conexión y las demás obras que sean necesarias para conseguir el suministro eléctrico sería asumido por la recurrente. Posteriormente, el 1 de junio de 2004 la recurrente celebró un contrato de cesión de posición contractual con *Tienda por* asumiendo esta la posición de la recurrente en el contrato de usufructo antes descrito.

Que producto de los contratos antes mencionados, señaló que la recurrente contabilizó como activo las mejoras efectuadas en los locales que posteriormente fueron materia de las cesiones de posición contractual, las cuales no eran reembolsables por el propietario, por lo que se consideraron propiedad de la recurrente; y que con la suscripción de los Contratos de Cesión de Posición Contractual, la recurrente transfirió las mejoras efectuadas a los inmuebles en favor de y respectivamente, y procedió a dar



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

de baja a tales activos; siendo que con la presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, aceptó que el destino de la baja de las mejoras fueron ingresos que no se declararon originalmente, reconociéndolos como ventas omitidas por el total de S/ 18 381 698,00.

Que en relación con el *segundo aspecto*, la Administración indicó que en la Nota 31 de los Estados Financieros de la recurrente auditados al 31 de diciembre de 2006 y 2007, titulada "Contratos de locales comerciales y cesión de derechos con empresas vinculadas", se describen 3 Contratos de Cesión de Posición Contractual, cuyos efectos tributarios fueron reparados en la fiscalización del ejercicio 2004. Adicionalmente, dicha nota alude a un nuevo Contrato de Cesión de Posición Contractual con su vinculada de 1 de diciembre de 2007, el cual la recurrente señala que no se materializó.

Que al respecto, mencionó que en noviembre de 2007 la recurrente e celebraron un contrato de usufructo, por el cual esta última dio en usufructo a la primera el local comercial "Tienda de Departamentos 1", que forma parte de Centros Comerciales por el plazo de 15 años contados desde el 30 de noviembre de 2007; y que la referida Nota 31 refiere que a partir del 1 de diciembre de 2007, mediante contrato de cesión de posición contractual la recurrente cedió a favor de su posición como usufructuaria.

Que anotó que la recurrente en el ejercicio 2007 realizó desembolsos relacionados con activos fijos por obras de equipamiento e instalación, como equipos de desplazamiento vertical, aire acondicionado, racks, monitoreo, entre otros, en el local comercial del Centro Comercial por el monto total de S/ 5 403 356,98, según describe en el Anexo N° 3 adjunto al citado resultado de requerimiento, de fojas 2168 a 2179.

Que consideró que, al operar la cesión de posición contractual a favor de operó a su vez la transferencia de los mencionados bienes muebles; por lo que estos debieron ser refacturados por la recurrente a fin de reconocer el ingreso correspondiente en el ejercicio 2007, lo que no hizo.

Que de ello, y en atención a lo dispuesto en los artículos 3 y 31 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 16⁸⁶, concluyó que la recurrente no sustentó la transferencia de los activos fijos descritos en el citado Anexo N° 3 a favor de por S/ 5 403 356,98, en la consideración que tales mejoras fueron transferidas a por lo que procedió a gravar los ingresos por dicha transferencia y reconocer el costo computable correspondiente.

Que posteriormente, mediante el Ítem 37 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1336, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la citada observación a fin que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que a través del escrito de respuesta de 21 de enero de 2011, de fojas 1004 a 1007, la recurrente señaló que no efectuó la cesión de su posición contractual respecto del citado Contrato de Usufructo por el local comercial ubicado en

Que mencionó que para la Administración se realizó la cesión de posición contractual en base a lo señalado en sus estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2006 y 2007, sin embargo, dicho contrato de cesión no se llegó a materializar, por lo que no tuvo efectos legales; y que posteriormente comunicó a los auditores ello, esto es, que no se llegó a efectuar la cesión de posición contractual. Añadió que ha venido utilizando el inmueble a título oneroso (arrendataria), y que sigue emitiéndole facturas por el usufructo; por lo que la Administración

⁸⁶ Al respecto, la Administración señaló que según lo dispuesto en la NIC 16, una partida de Inmueble, Maquinaria y Equipo debe eliminarse del balance general cuando sea dada de baja, o cuando el activo se retira permanentemente del uso y no se esperan beneficios económicos adicionales a su baja, y que las ganancias o pérdidas que surgen del retiro o baja de una partida de Inmueble Maquinaria y Equipo, debe ser determinada como la diferencia entre el producto neto estimado de la baja y el valor contabilizado del activo, y debe reconocerse como ingreso o gasto en el estado de ganancias y pérdidas.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

realiza una presunción sin tener elementos que acrediten en la realidad su afirmación, referida a la existencia de una cesión de su posición como usufructuaria.

Que de otro lado, anotó que conforme con el Contrato de Comisión Mercantil de Ventas que suscribió con el 21 de noviembre de 2007, debía facturar a dicha empresa el costo del local; por lo que si hubiese operado la cesión de posición contractual, no habría necesidad de incluir el costo del local dentro del monto facturado.

Que agregó que resulta válido que realice compras de activos a implementarse en el local, lo que resulta razonable toda vez que invierte en un local que está siendo operado por un tercero con quien ha celebrado un contrato de comisión mercantil de ventas.

Que en el punto 37 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1120 a 1130, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación presentada por la recurrente, e indicó que la observación corresponde a la transferencia del activo fijo señalado en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° en la consideración que dichas mejoras fueron transferidas a , por lo que corresponde gravar los ingresos por la transferencia y reconocer el costo correspondiente por las mejoras contabilizadas en la Cuenta 33.

Que refirió que el hecho que facture a la recurrente el gasto por arrendamiento no demuestra que la cesión de posición contractual no se realizó, dado que la recurrente refactura el gasto por arrendamiento a y que la observación no corresponde a una presunción, sino a los hechos que demuestran que la operación se llevó a cabo, tal como la Nota 31 del Informe Auditado de los estados financieros por los años 2006 y 2007.

Que agregó que en virtud de la cesión de posición contractual a favor de , referida a la condición de usufructuaria de la recurrente, esta transfirió todos los derechos y obligaciones que mantenía en el mencionado contrato de usufructo que celebró con dentro de los cuales se encuentran las mejoras que realizó en el local de los cuales son materia de reparo; en ese sentido, la recurrente no desvirtuó la observación respecto a la transferencia del activo fijo a favor de por lo que mantuvo el reparo, procediendo a gravar los ingresos por la transferencia y reconocer el costo por las mejoras contabilizadas por la recurrente en la Cuenta 33.

Que de acuerdo con lo señalado, se aprecia que la Administración sustentó el reparo al ingreso⁸⁷ por la transferencia del activo fijo (mejoras), en la consideración que la recurrente cedió a su posición contractual como usufructuaria del local comercial "Tienda de Departamentos 1" de propiedad de y, por tanto, con dicho acto transfirió a su vez las mejoras que incorporó en el referido inmueble.

Que dicho reparo se sustenta esencialmente sobre la base de dos argumentos, esto es, por lo indicado en la Nota 31 de los estados financieros de la recurrente auditados al 31 de diciembre de 2006 y 2007; así como por la conducta de esta en años anteriores referida a ceder su posición contractual como usufructuaria a favor de otras tiendas departamentales, según se dio cuenta en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que al respecto, obra en autos el Contrato de Usufructo de noviembre de 2007, de fojas 2098 a 2114, celebrado entre la recurrente (usufructuaria) e (otorgante), en cuya cláusula segunda se indica que esta última dio en usufructo el local comercial denominado "Tienda de Departamentos 1", que cuenta con una superficie de 7 014,36 metros cuadrados, al que se denomina como "Local Comercial", que formaría parte del Centro Comercial ubicado en la ⁸.

⁸⁷ Ingreso que neteó con el costo computable dando un resultado final de S/ 0,00, según se aprecia de la Resolución de Determinación N° impugnada.

⁸⁸ La renta mensual a pagar sería el monto que resulte mayor entre el "Valor mínimo mensual reajutable" y el "Valor porcentual", más el Impuesto General a las Ventas, según se estableció en la cláusula quinta de foja 2111.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que en la cláusula tercera se indica que el Local Comercial será entregado a la usufructuaria con las instalaciones, muebles y en las condiciones acordadas, para que la usufructuaria realice a partir de la fecha de entrega el resto de obras necesarias para su instalación, siendo de cargo exclusivo de la usufructuaria todos los gastos, costos y cargos de las obras de equipamiento e instalación que efectúe.

Que en la cláusula cuarta se establece que el usufructo tiene una vigencia de 15 años desde el día de inicio de atención al público, renovables por 15 años adicionales, y que al producirse la terminación del contrato la usufructuaria debía restituir el Local Comercial con todas las instalaciones de propiedad de la otorgante, en perfecto estado, salvo el desgaste normal de su uso; y que los equipos de desplazamiento vertical, aire acondicionado, racks, monitoreo y demás, serán retirados por la usufructuaria al momento de la devolución del Local Comercial.

Que en la Cláusula Octava se señala que la recurrente, en calidad de usufructuaria, efectuaría el pago del Fondo de Promoción del Centro Comercial una cantidad equivalente a US\$ 0,3 por cada metro cuadrado de superficie del Local Comercial, más el Impuesto General a las Ventas (IGV); adicionalmente, correspondía también a la usufructuaria el pago de la Cuota de Incorporación al Fondo de Promoción que asciende a la cantidad de US\$ 10,00 por cada metro cuadrado de superficie del Local Comercial, más el IGV.

Que del contrato antes glosado, se advierte que a partir de noviembre de 2007, la recurrente se constituyó en la usufructuaria del local comercial denominado "Tienda de Departamentos 1" (Trujillo), por el plazo de 15 años contados desde el día de inicio de atención al público; siendo que al término del contrato podía retirar las mejoras, transformaciones e instalaciones que haya realizado en el local.

Que asimismo, obra en autos el Contrato de Comisión Mercantil de Ventas y Anexo N° 1 de 21 de noviembre de 2007⁸⁹, de fojas 2086 a 2097, celebrado entre la recurrente y _____, esta última en calidad de comisionista encargada de realizar las ventas de los productos de propiedad de la primera, a cambio de la retribución pactada.

Que en la cláusula tercera del referido contrato se estableció que, como parte de dicho encargo de ventas, a través de personal capacitado y según las políticas, estándares de calidad y principios de la recurrente, debía efectuar, entre otras, las siguientes actividades:

- 1) Servicio de administración de ventas, consistente en la administración de las actividades de venta de la mercadería que requieran ser efectuadas desde y dentro del local comercial; incluyen la recepción de la mercadería, organización de los puntos de ventas, control de facturación, reposición de mercadería y cierre de cuentas diarias, entre otros.
- 2) Control de las existencias y los resultados obtenidos.
- 3) Mantenimiento. Incluye labores de mantenimiento preventivo y correctivo a los equipos e inmueble ocupado.
- 4) Publicidad, marketing, decoración de tienda y promoción. Incluyen labores de publicidad y marketing interno del local comercial, así como realizar el diseño de la decoración y su instalación bajo los estándares de la recurrente.
- 5) Otras obligaciones. Incluyen la seguridad del local comercial, servicio de limpieza, servicios de arreglo y planchado de las prendas de vestir adquiridas, entre otros.

Que en la cláusula cuarta del anotado contrato se estableció que la retribución mensual que la recurrente debía pagar a _____ sería el equivalente al total de los costos y gastos mensuales incurridos por esta en la prestación de sus servicios, más un margen de 2% de utilidad sobre

⁸⁹ Cabe indicar que ambas partes aluden a dicho Contrato de Comisión Mercantil de 21 noviembre de 2007, en el que la recurrente actúa como comitente, _____ como comisionista y el local comercial en el que se lleva a cabo la prestación de servicios de esta última es el ubicado en la _____ (en Centro _____), tal como se aprecia de la resolución apelada y el escrito de apelación, de fojas 28837 vuelta, 28970 y 28971.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

dicho monto (más Impuesto General a las Ventas). Los costos que la recurrente reconoce son los mencionados en el Anexo N° 1 adjunto al referido contrato de comisión⁹⁰.

Que ahora bien, según lo expuesto en considerandos precedentes, la Administración sostiene que luego de incorporar mejoras al referido inmueble y registrarlas como activo, la recurrente cedió su posición contractual en el referido contrato de usufructo a favor de _____, por lo que con este acto transfirió las mejoras incorporadas en la "Tienda de Departamentos 1".

Que la Administración sustenta que dicha cesión de posición contractual operó en diciembre de 2007, según se indica en la Nota 31 de los estados financieros de la recurrente auditados al 31 de diciembre de 2006 y 2007.

Que obra en autos el referido dictamen de los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2006 y 2007, de fojas 19902 a 19948, en cuya Nota 31⁹¹ se indica lo siguiente:

"Contrato suscrito con _____ (en adelante Alfa) y Contrato de cesión de posición contractual a empresa vinculada

Contrato de usufructo de inmueble de fecha 30 de noviembre de 2007. Mediante este contrato Alfa dio en usufructo a _____ la tienda departamental que se construyó en el (Trujillo). El plazo inicial de este contrato es de 15 años y empezó a regir a partir del 1 de diciembre de 2007 (...)

A partir del 1 de diciembre de 2007, mediante el Contrato de cesión de posición contractual, cede a favor de _____ su posición contractual en el contrato de usufructo asumiendo esta última los mismos derechos y obligaciones de _____ frente a Alfa manteniendo los términos pactados en el contrato de usufructo inicial".

Que de lo expuesto se tiene que la Administración sustenta la cesión de posición contractual a favor de _____ en lo establecido en la Nota 31 a los estados financieros al 31 de diciembre de 2006 y 2007, antes glosada, y teniendo en cuenta que la recurrente en años anteriores había realizado operaciones similares de cesión con otras empresas vinculadas (_____ y _____), concluyó que en el presente caso también aquella cedió su posición contractual en diciembre de 2007 y, por tanto, omitió declarar la venta de las mejoras que incorporó en la tienda departamental del _____ (_____).

Que la cesión de posición contractual atribuida a la recurrente en favor de _____ S.A., que constituye el acto sobre el cual la Administración considera que operó la transferencia de bienes acotada, se encuentra sustentada esencialmente en la información contenida en la citada Nota 31; sin embargo, es necesario que se corrobore su contenido con información o documentación adicional que permita establecer con certeza que se llevó a cabo la operación a que hace referencia, en este caso, una cesión de posición contractual⁹².

Que al respecto, la Administración considera que adicionalmente a lo indicado en la citada Nota 31, puede colegirse que la cesión de posición contractual operó dado que si bien _____ facturó a la recurrente el valor acordado por el usufructo, este monto fue refacturado a Tienda

⁹⁰ En el indicado Anexo N° 1 se estableció que la recurrente reconoce que los costos incurridos por _____ para cumplir con la comisión mercantil de venta, se dividen en los siguientes conceptos: i) Costos de personal, ii) Costos administrativos, iii) Costos del local, iv) Costos relacionados a servicios de publicidad, marketing y decoración de tiendas, v) Suministro de ventas, vi) Servicios de terceros adquiridos para la venta, vii) Servicios de seguridad, viii) Servicios de limpieza, ix) Costos diversos de gestión, y x) Arreglo y reparación de prendas.

⁹¹ Nota titulada "Contratos de locales comerciales y cesión de derechos con empresas vinculadas", de fojas 19903 a 19907.

⁹² Más aún si se tiene en cuenta que los auditores independientes señalaron que no fue materia de su revisión el contrato de cesión de posición contractual, por cuanto no fue seleccionado como parte de la muestra revisada, según se aprecia de la carta de 8 de julio de 2011, que obra a fojas 28715 y 28716.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

con lo cual esta última sería quien finalmente soporta la carga económica del pago por el local.

Que no obstante, debe tenerse en cuenta que fue contratada a fin que se encargue de realizar la venta de los productos de la recurrente, a cambio de una comisión equivalente al total de los costos y gastos mensuales incurridos por la primera⁹³, más un margen de 2% de utilidad sobre dichos montos, según se dejó constancia en la resolución apelada a foja 28837 vuelta, por lo que el monto de dicha refacturación a (por parte de la recurrente) es recuperado por esta comisionista mediante el cobro de la comisión pactada, toda vez que esta incluye - entre otros- el gasto de arrendamiento incurrido a fin de realizar el encargo pactado.

Que asimismo, la Administración indica que inicialmente facturó a la recurrente el concepto de "Cuota de Incorporación al Fondo de Promoción", lo que posteriormente fue refacturado por esta a siendo que el concepto por el que se emitieron las Facturas N° y obedece a aquel estipulado en la Cláusula Octava del Contrato de Usufructo, antes glosada, cuyo pago correspondía que efectuase quien ostente la calidad de usufructuaria, por lo que ello abona a lo señalado en la Nota 31 del Dictamen de los Auditores Independientes.

Que al respecto, si bien se aprecia que mediante la Factura N° de 28 de diciembre de 2007 emitida por la recurrente, de foja 2054, esta cobró a el concepto de "Refacturación de Cuota de Incorporación al Fondo de Promoción Seg. Contrato Arrendamiento (Marca)" por la suma de US\$ 70 143,60⁹⁴; de ello no es posible aseverar que la recurrente cedió su posición contractual a favor de , como sostiene la Administración.

Que en efecto, de la documentación que corre en autos, lo que podría discutirse es si dicho monto refacturado por la recurrente el 28 de diciembre de 2007 correspondía ser trasladado a por representar un gasto en su calidad de comisionista a fin de llevar a cabo las ventas encargadas, mas no puede asumirse que la refacturación por parte de la recurrente denote una cesión de posición contractual, más aún si se tiene en cuenta que de haber operado esta cesión el 1 de diciembre de 2007, como alude la Administración, la Factura N° por la Cuota de Incorporación al Fondo de Promoción debió ser emitida por el 'cedido' () a la 'nueva' usufructuaria (), lo que no ocurrió.

Que teniendo en cuenta lo expuesto en los considerandos precedentes, y al no obrar en autos otros documentos o actuaciones adicionales por parte de la Administración que permitan acreditar que tal cesión de posición contractual operó, corresponde concluir que el reparo analizado referido a que mediante dicha cesión de posición contractual como usufructuaria a favor de la recurrente realizó ventas omitidas, no se encuentra debidamente sustentado, más aún si se tiene en cuenta que la determinación practicada por la Administración corresponde a una sobre base cierta, esto es, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía.

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo analizado y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos indicados por la recurrente sobre el particular.

⁹³ Tales como, los costos del local, entre ellos, el arrendamiento y mantenimiento, entre otros, según el Contrato de Comisión Mercantil de Ventas al que ambas partes aluden, de fojas 2086 a 2097 y 28837 vuelta.

⁹⁴ Asimismo, obra en autos la Factura N° emitida el 6 de diciembre de 2007 por a la recurrente, por concepto de "Cuota de Incorporación al Fondo de Promoción Según Contrato de Arrendamiento (Marca)", por la suma de US\$ 70 143,60, de foja 638.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

1.10. Deducción no aceptada por concepto de "Participación de utilidades según DDJJ Rectificatoria" (S/ 625 926,00)

Que la recurrente sostiene que estando a los argumentos expuestos en su recurso de apelación, corresponde que la Administración reconozca la deducción de la participación de utilidades a fin de determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que por su parte, la Administración señala que corresponde que la mayor participación de utilidades reconocida en el procedimiento de fiscalización de S/ 629 583,00 sea modificada a S/ 625 926,00, debido a que en instancia de reclamación se dejó sin efecto los contabilizados en la Cuenta 64 - Tributos - Impuesto General a las Ventas.

Que según se aprecia del numeral 14 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 27595, la Administración señala como renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 a la suma de S/ 89 423 302,00, sobre la que determinó como participación de utilidades (8%) el importe de S/ 7 153 864,00. Asimismo, estando a que la recurrente solo declaró como deducción por tal concepto el importe total de S/ 6 524 281,00⁹⁵, reconoció una mayor participación de utilidades por S/ 629 583,00 (S/ 7 153 864,00 - S/ 6 524 281,00), deducible a efecto de establecer el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que en cuanto al importe de S/ 89 423 302,00, se tiene que a efecto de establecer tal importe la Administración consideró como "Adiciones según fiscalización" el importe de S/ 13 682 229,00, siendo que este último importe se compone de la siguiente manera: (i) S/ 5 812 439,00 por concepto de "Reparos Aceptados", de foja 27786, y (ii) S/ 7 869 790,00 por concepto de "Reparos No Aceptados", de foja 2778.

Que en instancia de reclamación, de foja 28832 vuelta, la Administración reliquida el cálculo de la mayor participación en las utilidades determinada de S/ 629 583,00 a S/ 625 926,00, por efecto de haber dejado sin efecto el reparo por concepto de "Gastos contabilizados en la Cuenta 64 - Tributos - Impuesto General a las Ventas" por S/ 45 715,00⁹⁶.

Que en ese sentido, estando a que en la presente instancia se analizaron los "Reparos No Aceptados"⁹⁷, que inciden en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, habiéndose levantado unos y mantenido otros, lo que modificará la suma considerada por la Administración⁹⁸ a fin de establecer la participación de utilidades, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide, en consecuencia, la mayor participación de utilidades reconocida en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que estando al análisis efectuado, al haberse levantado algunos reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2007 y mantenidos otros, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N°

2. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° de fojas 27816 y 27817, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, indicaba que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

⁹⁵ Importe que corresponde a las deducciones declaradas con los Formularios N° y por S/ 5 410 360,00, S/ 719 879,00 y S/ 394 042,00, respectivamente.

⁹⁶ Reduciendo el importe del rubro "Reparos No Aceptados" de S/ 7 869 790,00 a S/ 7 824 075,00.

⁹⁷ Detallados en el Cuadro "Impuesto a la Renta del ejercicio 2007".

⁹⁸ En el rubro "Reparos No Aceptados".



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que el numeral 1 del artículo 178 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituía infracción relacionada con el cumplimiento de 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 contenida en la Resolución de Determinación N° _____, sobre cuya procedencia se ha emitido pronunciamiento, habiéndose dispuesto su reliquidación, de acuerdo con lo resuelto por este Tribunal precedentemente, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de dicha sanción de multa, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

B) IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

1. Resoluciones de Determinación N° _____

a

Que según se aprecia del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, de foja 27522, se observa que la Administración efectuó reparos al crédito fiscal⁹⁹ por los siguientes conceptos: (i) Adquisición de activo fijo por S/ 14 359,00 (agosto 2007); (ii) Adquisición de intangibles por S/ 46 022,00 (marzo y abril de 2007); (iii) Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios por S/ 490 000,00 (enero a marzo de 2007); (iv) Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo por S/ 294 239,00 (enero a diciembre de 2007); y (v) Reintegro de crédito fiscal por transferencia de activo fijo a _____ por S/ 803 414,00 (diciembre de 2007).

1.1. Adquisición de activo fijo (S/ 14 359,00)

Que la recurrente sostiene que el reparo se asocia a las Facturas N° _____ y _____ que corresponde a bienes adquiridos para la instalación de un local comercial en la ciudad de _____ respecto de las cuales la Administración ha indicado que no se habría acreditado documentariamente la necesidad del gasto ni su relación con la generación de renta gravada, basándose únicamente en que al 1 de abril de 2009 la obra aún no había iniciado, siendo las facturas reparadas operaciones registradas en el año 2007, sin considerar que ello corresponde a gastos para la expansión de sus actividades ni tomar en cuenta que los egresos que se realizaron con fecha anterior están relacionados a la tienda de _____, los mismos que servirían para la generación de rentas.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente presentó el contrato de construcción denominado _____, que fue suscrito el 1 de abril de 2009, siendo que las Facturas N° _____ y _____ fueron registradas en el ejercicio 2007; por lo que la recurrente

⁹⁹ Adicionalmente, cabe anotar que conforme se aprecia del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ de foja 27522, la Administración efectuó observaciones al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por los siguientes conceptos: (i) Diferencias entre el crédito fiscal anotado en el Registro de Compras y el declarado por S/ 713 730,00; (ii) Gastos contabilizados en la Cuenta 62 – Cargas de personal – Selección de personal por S/ 27 459,00; (iii) Gastos contabilizados en la Cuenta 63 – Servicios prestados por terceros – Gastos de asesorías por S/ 63 103,00; (iv) Gastos contabilizados en la Cuenta 65 – Cargas diversas de gestión – Otras cargas diversas de gestión por S/ 6 653,00; (v) Gastos contabilizados en la Cuenta 65 – Cargas diversas de gestión – Activos menores por S/ 10 826,00; (vi) Adquisición de activo fijo por S/ 212 091,00; y (vii) Adquisición de Intangibles por S/ 8 193,00; las que fueron aceptadas por la recurrente con las declaraciones juradas rectificatorias presentadas mediante los Formularios Virtuales PDT N° _____ y _____ de 13 de enero de 2011, de fojas 27872, 27875, 27879, 27883, 27887, 27890, 27893, 27896, 27899, 27902, 27905 y 27908, por lo que no son materia de grado en autos.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

no acreditó la necesidad del gasto ni la relación de la adquisición con la generación de rentas gravadas, al haberse construido la tienda de _____ recién en el ejercicio 2009.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____, de foja 27522, se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2007 por Adquisición de activo fijo por S/ 14 359,00. Asimismo, en el numeral 1 del Anexo N° 6 a la mencionada resolución de determinación, de fojas 27514 a 27520, la Administración indica que el reparo corresponde al crédito fiscal vinculado a las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____ así como sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____, de fojas 26340 a 26342, la Administración, a fin de verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, respecto a las operaciones que generaron crédito fiscal en los períodos materia de fiscalización registradas en la Cuenta 33, solicitó a la recurrente que cumpla con presentar los comprobantes de pago y acredite que se traten de gasto o costo para efectos del Impuesto a la Renta; en relación con las operaciones descritas en el ítem 6.1 denominado Adquisición de activos fijos por S/ 6 246 869,00, cuya composición se detalla en el Anexo N° 7.1, de foja 26307.

Que con escrito de 2 de noviembre de 2010, de foja 26139, la recurrente señaló que la adquisición de activos fijos por S/ 6 246 869,00 corresponde a activos dados de alta en el año 2007, que fueron utilizados para llevar a cabo el negocio de la empresa, como las mejoras en su centro de distribución, oficinas administrativas, y equipos en sus tiendas de _____ y _____.

Que en el punto 6.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 26253 a 26257, la Administración dio cuenta de los descargos y de la documentación presentada por la recurrente, e indicó que de su revisión se advertía adquisiciones de activos fijos por los cuales no se acreditó la necesidad del gasto ni su relación con la generación de renta gravada de los activos adquiridos vinculados a la _____, con la documentación sustentatoria correspondiente que vincule a la recurrente con la obra en mención; en ese sentido, reparó el crédito fiscal asociado a las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____, por la suma de S/ 63 511,32, según describe en su Anexo N° 5.1, de foja 26189.

Que posteriormente, mediante el ítem 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 21584 a 21586, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 6.1 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° _____, por Adquisición de activo fijo, por el total de S/ 226 450,00, dentro del cual se encontraba el reparo a las Facturas N° _____ y _____ por S/ 63 511,32, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 21498 a 21500, la recurrente señaló que del total del reparo de S/ 226 450,00 por concepto de "Adquisición de activo fijo" aceptaba la suma de S/ 212 091,00, vinculada a las operaciones con los proveedores _____ y _____.

Que asimismo, indicó que no aceptaba la observación a las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ que se trataban de activos para ser instalados en el local comercial de Chiclayo que operaba, siendo que por problemas legales recién fue habilitado en el año 2009, y que para tal efecto proporcionaba el contrato de construcción celebrado.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 21571 a 21577 y 21579, la Administración dio cuenta de lo manifestado así como de la documentación proporcionada por la recurrente, señalando que si bien presentó un contrato de construcción celebrado con el consorcio conformado por las empresas _____ y _____ por la construcción de _____, este acuerdo fue suscrito el 1 de abril de 2009, no obstante, las operaciones materia de reparo corresponden a trabajos del período agosto de 2007; por lo que al no acreditar la necesidad del gasto ni su relación con la generación de renta mantuvo el reparo.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que asimismo, señaló que de la observación total de S/ 226 450,00 por concepto de "Adquisición de activo fijo", la recurrente aceptó el importe de S/ 212 091,00, en ese sentido, mantuvo el reparo no aceptado relacionado con las Facturas N° y emitidas por S/ 63 511,32, lo que representa un reparo al crédito fiscal por S/ 14 359,00, según describe en su Anexo N° 5, de foja 21505.

Que el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, señala que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que de acuerdo con las normas citadas, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta y otorgue derecho al crédito fiscal, debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 02791-5-2010 y 06915-3-2010, entre otras.

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente y el Informe General de Fiscalización, de fojas 20240 y 29097, se tiene que la actividad de la recurrente se asocia a la importación y comercialización de toda clase de artículos, prendas de vestir, bienes destinados al menaje, mantenimiento y decoración del hogar, y en general la administración por cuenta propia o asociada con terceros de tiendas por departamentos, así como la importación de bienes para la venta al por menor.

Que del punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal asociado a las Facturas N° y

Que obran en autos las Facturas N° y de fojas 25795 y 25797, las que fueron emitidas por la empresa según se describe en el siguiente cuadro:

Factura N°	Concepto	Valor de venta US\$	IGV US\$	Total US\$
	Suministro e instalación de 1 montacarga 4 escaleras de pasajeros OTIS y demás especificaciones detalladas en nuestro contrato. Aceptado por ustedes con fecha 17 de Mayo de 2007. Tratado en US\$ 209 799,99 Inc. IGV. 30% a la aceptación	52 890,76	10 049,24	62 940,00
	Suministro e instalación de 1 montacarga 4 escaleras de pasajeros OTIS y demás especificaciones detalladas en nuestro contrato. Aceptado por ustedes con fecha 17 de Mayo de 2007. Tratado en US\$ 209 799,99 Inc. IGV. 30% a nuestro aviso de embarque	52 890,76	10 049,24	62 940,00

Que de las facturas antes indicadas se aprecia que su emisión correspondió al suministro e instalación de montacargas y escaleras según acuerdo por el total de US\$ 209 799,99; siendo que cada una de las facturas emitidas corresponden al 30% de dicho monto.

Que al respecto se tiene la Orden de Compra N° de foja 25796, emitida por la recurrente a la empresa en la que se requiere 4 escaleras mecánicas por el valor de US\$ 141 629,84 y 1 ascensor por el valor de US\$ 34 672,63, lo que hacía un total de US\$ 176 302,47, que incluido el Impuesto General a las Ventas, resultaba el importe de US\$ 209 799,94.

Que asimismo obra a fojas 21366 a 21383, el "Contrato de Construcción a Suma Alzada denominado de 1 de abril de 2009, suscrito con el consorcio conformado por y , empresas a las cuales la recurrente contrató para



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

la ejecución de la obra , la cual sería ejecutada en 150 días, contados a partir de la firma del asiento en el cuaderno de obra en el que se acuerde el inicio de la misma.

Que como se aprecia de autos, a efecto de desconocer el crédito fiscal por las adquisiciones observadas, la Administración no ha cuestionado la realidad de las operaciones ni su relación con la obra en mención vinculada a sus operaciones gravadas, lo que incluso ha sido reconocido por ella, sino que esta última se habría llevado a cabo en el año 2009, no obstante, tales adquisiciones se realizaron en el año 2007, situación que no desvirtúa en modo alguno la necesidad de estas últimas ni su relación con la generación de rentas gravadas; por lo que reparo bajo análisis carece de sustento.

Que en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

1.2. Adquisición de intangibles (S/ 46 022,00)

Que la recurrente sostiene que el presente reparo se asocia a aquel realizado al Impuesto a la Renta por concepto de "Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio", por lo que se remite a los argumentos expuestos sobre el particular.

Que por su parte, la Administración señala que el reparo al crédito fiscal corresponde a la deducción vía declaración jurada de los intangibles vinculados a las Facturas N° y por Licencias Oracle por S/ 183 140,00.

Que indica que el importe de S/ 183 140,00 fue reparado por considerarse como gasto no deducible, lo que se mantuvo en instancia de reclamación, por lo que al haberse resuelto en dicho sentido, debe mantenerse el reparo al crédito fiscal asociado a las facturas antes mencionadas.

Que del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° y de foja 27522, se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal de marzo y abril de 2007 por S/ 36 065,00 y S/ 9 957,00 respectivamente, por Adquisición de intangibles (S/ 46 022,00).

Que en el numeral 2 del Anexo N° 6 a las mencionadas resoluciones de determinación, de fojas 27509 a 27513, la Administración indica que el reparo corresponde al crédito fiscal vinculado a la deducción vía declaración jurada por concepto de Amortización de intangibles adquiridos en el año 2007 mediante las Facturas N° y emitidas por

Que de ello se advierte que el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo y abril de 2007 materia de reparo en el presente caso, se encuentra vinculado a las operaciones reparadas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, analizadas en el punto 1.4 del literal A de la presente resolución, habiéndose levantado dicha observación, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

1.3. Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios (S/ 490 000,00); y,

1.4. Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo (S/ 294 239,00)

Que la recurrente sostiene que estos reparos se asocian a la procedencia de la deducción de los gastos por publicidad y comisiones de ventas respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que se remite a sus argumentos expuestos sobre ello.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el crédito fiscal correspondiente a los gastos de publicidad y comisión de ventas a plazos, los cuales no correspondían a la recurrente sino a la asociación en participación; y que habiéndose mantenido dichos reparos respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, deben mantenerse los reparos al crédito fiscal asociados a ellos.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que del Anexo N° 4 y los numerales 3 y 4 del Anexo N° 6 a las Resoluciones de Determinación N° a , de fojas 27474 a 27508 y 27522, se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por los siguientes conceptos: (i) Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios, por el monto total de S/ 490 000,00, y (ii) Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo, por el monto total de S/ 294 239,00.

Que se advierte de autos que los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, materia de análisis, se sustentan en aquellos analizados en los puntos 1.7 y 1.8 del literal A de la presente resolución, por lo que habiéndose levantado ambos reparos respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, corresponde emitir similar pronunciamiento, y, por tanto, levantar los reparos bajos análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

1.5. Reintegro de crédito fiscal por transferencia de activo fijo a (S/ 803 414,00)

Que la recurrente sostiene que el reintegro del crédito fiscal solo operaría en los siguientes casos: i) Haber vendido bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de 2 años de haber sido puestos en funcionamiento, y ii) La venta se hubiera realizado a un precio menor al de su adquisición.

Que indica que la primera condición no se cumplió, por cuanto no se produjo una transferencia de mejoras dado que no cedió su posición contractual como usufructuaria en favor de lo que puede apreciarse de las facturas presentadas en la fiscalización (facturas que le emitió por el usufructo, y las facturas que ella emitió a por el mismo importe descrito en aquellas facturas de compra), toda vez que si hubiera cedido su posición en el contrato de usufructo, no cabrían las refacturaciones, sino únicamente se tendría una factura de la dueña del local comercial a lo que no ocurrió.

Que mediante escrito ampliatorio, de foja 29332, agrega que en el supuesto negado que la entrega de bienes fue realizada para uso y disfrute particular de esta entrega no transfirió la propiedad de los bienes, por lo que debe levantarse el reparo, toda vez que una entrega sin transferencia de propiedad equivaldría a un arrendamiento o cesión de bienes.

Que por su parte, la Administración señala que al haberse concluido que operó la transferencia en diciembre de 2007 de las mejoras registradas como activo fijo a favor de (vía cesión de posición contractual), considerada como venta para efecto de la Ley del Impuesto General a las Ventas (retiro de bienes), y que dicha transferencia se realizó con anterioridad a los 2 años de haber sido puestas en funcionamiento, correspondía que la recurrente reintegre el crédito fiscal por las adquisiciones de las mejoras.

Que del Anexo N° 4 y el numeral 5 del Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27452 a 27474 y 27522, se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 por "Reintegro de crédito fiscal por transferencia de activo fijo a por el monto de S/ 803 414,00, al considerar que se efectuó la transferencia del activo fijo (mejoras) a mediante la cesión de posición contractual del Contrato de Usufructo celebrado entre la recurrente con antes de los 2 años de su puesta en funcionamiento; sustentándose, entre otros, en el artículo 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que en el caso de venta de bienes depreciables destinados a formar parte del activo fijo, antes de transcurrido el plazo de 2 (dos) años de haber sido puestos en funcionamiento y en un precio menor al de su adquisición, el crédito fiscal aplicado en la adquisición de dichos bienes deberá reintegrarse en el mes de la venta, en la proporción que corresponda a la diferencia de precio.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que se advierte de autos que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007, materia de análisis, se sustenta en aquel analizado en el punto 1.9 del literal A de la presente resolución¹⁰⁰, en el que se concluyó que dicha cesión de posición contractual a favor de _____ no se encuentra debidamente sustentada y, por tanto, las ventas atribuidas en virtud de dicha cesión; por lo que estando a ello, procede levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al análisis efectuado, corresponde que se reliquiden las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____

2. Resoluciones de Multa N° _____ a _____

Que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ de fojas 27792 y 27815, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ se sustentan en los reparos a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ sobre cuya procedencia se ha emitido pronunciamiento, habiéndose dispuesto su reliquidación, de acuerdo con lo resuelto por este Tribunal precedentemente, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de dichas sanciones de multa; por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y disponer que se reliquiden tales sanciones.

C) PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

1. Resoluciones de Determinación N° _____ a _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ de fojas 27538 a 27593, fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.

Que según el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que agrega, el citado artículo, que para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza; impuesto calculado el importe determinado de acuerdo con el artículo 55 de dicha ley.

Que en las Resoluciones N° 01601-3-2003 y 02760-5-2006, entre otras, este Tribunal ha señalado que las normas que regulan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta consideran el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto que los importes declarados por dichos conceptos han sido establecidos en forma correcta, por lo que en caso de existir nuevos importes, ya sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o como resultado de una fiscalización, estos son los que la Administración debe considerar al efectuar su determinación.

¹⁰⁰ Sobre el reparo relativo a "Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual" en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

1.1. Reparos al coeficiente

Que la recurrente sostiene que la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006 no se encuentra firme, por lo que no puede servir de sustento para establecer el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007. Al respecto, refiere que en el ámbito tributario opera el principio de no ejecutoriedad respecto de los actos administrativos de contenido crediticio, por lo que, como regla general, la interposición de cualquier recurso de impugnación contra dichos actos, suspende la ejecución de los mismos, asimismo, cita a los artículos 115 y 119 del Código Tributario, y el artículo 192 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que añade que en la medida que un acto sea no ejecutable implica que, en tanto este no sea firme, la Administración se encuentra impedida de realizar actividad alguna vinculada a su ejecución o de emitir actos administrativos sobre la base de lo resuelto, determinado o acreditado en otros actos impugnados. Cita a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03745-2-2006. Agrega que la Administración al tomar como firmes y otorgar plena eficacia a actos administrativos que fueron impugnados, vulnera el debido procedimiento y su derecho de defensa.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29527 y 29528, anota que la Administración deberá establecer los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 considerando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06291-1-2018 y 10925-1-2019, en las que se resolvió las controversias referidas a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006.

Que por su parte, la Administración señala que se emitieron las Resoluciones de Intendencia N° _____ y _____, en las que se confirmaron las Resoluciones de Determinación N° _____ (Impuesto a la Renta del ejercicio 2005) y _____ (Impuesto a la Renta del ejercicio 2006); por lo que el cálculo de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 se encuentra arreglado a ley.

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, de foja 27581, se aprecia que la Administración, en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007 estableció como coeficiente aplicable 0,0128, y por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2007 el coeficiente de 0,0160.

• **Enero y febrero de 2007**

Que en cuanto al cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, en el punto 1 del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ de fojas 27577 y 27578, la Administración indica que efectuó un procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, siendo que como resultado de este se emitió, entre otros, la Resolución de Determinación N° _____ en la que se determinó para el ejercicio 2005 un impuesto por la suma de S/ 12 930 106,00 y como ingresos netos gravables el monto de S/ 1 012 542 906,00, de lo que resultó un coeficiente de 0,0128 que fue aplicado en la reliquidación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2007.

Que al respecto, mediante la Resolución N° 06291-1-2018¹⁰¹, este Tribunal emitió pronunciamiento respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° _____ que había declarado infundada la reclamación interpuesta, entre otros, contra la Resolución de Determinación N° _____ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que en la citada Resolución N° 06291-1-2018 se revocó la Resolución de Intendencia N° _____ entre otros, en los extremos de los reparos por Diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionada a activos fijos, Diferencias de cambio originadas por préstamos no acreditados, Deducción por participación de los trabajadores en las utilidades, Pagos en exceso y Gastos de Promoción

¹⁰¹ Ampliada mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08888-1-2018.

¹⁰² Que obra de fojas 28038 a 28077.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

y Publicidad registradas en la Cuenta , debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en dicha resolución.

Que en ese sentido, toda vez que la reliquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° y tienen como sustento la modificación al coeficiente sobre la base de los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, que fue materia de pronunciamiento mediante la Resolución N° 06291-1-2018, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración estar a lo resuelto en dicha resolución y proceder, en consecuencia, a una nueva reliquidación.

• **Marzo a diciembre de 2007**

Que en cuanto al cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2007, en el punto 1 del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° a de fojas 27575 y 27576, la Administración indica que efectuó un procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, siendo que como resultado de este se emitió, entre otros, la Resolución de Determinación N° en la que se determinó para el ejercicio 2006 un impuesto por la suma de S/ 17 016 515,00 y como ingresos netos gravables el monto de S/ 1 061 381 396,00, de lo que resultó un coeficiente de 0,0160 que fue aplicado en la reliquidación de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2007.

Que al respecto, mediante la Resolución N° 10925-1-2019, este Tribunal emitió pronunciamiento respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° , que resolvió el recurso de reclamación presentado, entre otros, contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que en la citada Resolución N° 10925-1-2019 se resolvió, entre otros, en el siguiente sentido: (i) Se declaró nula la Resolución de Intendencia N° en el extremo que modificó el fundamento del reparo por baja de activos, dejando sin efecto la Resolución de Determinación N° en tal extremo; y (ii) Revocó la Resolución de Intendencia N° en el extremo de los reparos por gastos imputados a la asociación en participación, amortización de intangibles por los conceptos "Licencias Oracle", "Asesoría Habilis", "Licencias Oracle", "Oracle", "Alta Software Manhattan", "Alta Software TeamMate" y "Alta Módulo Abastecimiento", debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la mencionada resolución.

Que asimismo, se aprecia que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10925-1-2019, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° , cuyo recurso de apelación fue resuelto por este Tribunal con la Resolución N° 04444-1-2020, que confirmó la referida resolución de intendencia.

Que en ese sentido, toda vez que la reliquidación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2007, contenida en las Resoluciones de Determinación N° a tiene como sustento la modificación al coeficiente sobre la base de los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por el cual este Tribunal emitió pronunciamiento en la Resolución N° 10925-1-2019, cuyo cumplimiento, efectuado mediante la Resolución de Intendencia N° fue confirmado, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración estar a lo resuelto en dicha resolución y proceder a una nueva reliquidación.

Que con relación a los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar que la Administración se sustente, para efecto de la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta acotados, en actos administrativos que no se encuentran firmes al haber sido impugnados, para lo cual invoca el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

9 y 192 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444¹⁰³, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tales actos no hubiesen sido dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, podían servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, como el que es materia de análisis, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, puesto que se debe estar al resultado definitivo del procedimiento contencioso tributario iniciado, conforme con lo señalado precedentemente. Por lo expuesto, carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente.

Que asimismo, debe indicarse que las disposiciones contenidas en los artículos 115 y 119 del Código Tributario, invocados por la recurrente, corresponden a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, por el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación y de multa, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, de lo que se tiene que tal impugnación no restringe la facultad de la Administración de determinar o reliquidar otras obligaciones tributarias y en base a ello establecer observaciones.

Que es menester precisar que el criterio referido a que la Administración puede determinar una obligación tributaria, como en el presente caso, sustentada en un acto administrativo anterior que no ha sido dejado sin efecto por este Tribunal o por autoridad jurisdiccional, debiendo estarse a lo que resuelva definitivamente en el procedimiento contencioso iniciado respecto de este último, ha sido recogido en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 12611-8-2011, 06970-4-2012 y 09155-4-2016, entre otras.

Que no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03745-2-2006, invocada por la recurrente, la cual está referida a una queja formulada contra un procedimiento de cobranza coactiva, supuesto distinto al de autos.

1.2. Reparos a la base imponible

Que en el Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ a _____ de foja 27581, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, agosto y octubre a diciembre de 2007 por los siguientes conceptos: (i) Ingresos no declarados por S/ 131 638,00 (enero 2007); (ii) Ingreso por venta de activo fijo a _____ por S/ 6 386 635,00 (agosto y octubre a diciembre de 2007); y (iii) Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual a _____ por S/ 5 403 357,00 (diciembre de 2007).

(i) Ingresos no declarados (S/ 131 638,00)

Que la recurrente sostiene que el reparo por concepto de "Ingresos no declarados" por S/ 131 638,00 no se realizó en ninguno de los valores emitidos por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, ni en aquellos girados por otros tributos, esto es, por el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

Que agrega que ello se corrobora con la página 44 del Anexo N° 2 de las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en el que se indica como reparos no aceptados el total de S/ 12 284 232,00, lo que difiere de lo señalado por la Administración en la resolución apelada cuando indica S/ 12 415 871,00; en ese sentido concluye que el importe de dicho reparo no forma parte del

¹⁰³ Recogidos actualmente en los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

presente procedimiento y no debe considerarse en la determinación de los pagos a cuenta, anotando que ello se corrobora con el hecho que la Administración no emitió pronunciamiento sobre aquel reparo.

Que con escrito de alegatos, de foja 29527, reitera sus argumentos.

Que en el Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° de foja 27581, se aprecia que la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2007 por concepto de "Ingresos no declarados" por S/ 131 638,00¹⁰⁴.

Que el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, estableció que las resoluciones expresarían los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirían sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que el último párrafo del artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421¹⁰⁵, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que en el presente caso, se advierte que mediante escrito presentado 9 de mayo de 2011, de fojas 27310 a 27388, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra, entre otros, la Resolución de Determinación N° emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2007; siendo que de la revisión de los anexos a dicha resolución de determinación se observa que en el mencionado período la Administración efectuó el reparo a la base imponible por dos conceptos: (i) Ingresos no declarados por S/ 131 638,00 y (ii) Ajustes a los ingresos por notas de crédito no sustentadas por S/ 349 659,00, siendo que, este último, fue aceptado por la recurrente en su recurso de reclamación, de foja 27312.

Que no obstante, de la revisión de la resolución apelada, de fojas 28824 a 28891, se advierte que la Administración omitió pronunciarse respecto al reparo a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2007 por concepto de "Ingresos no declarados" por S/ 131 638,00¹⁰⁶, vulnerándose con ello el procedimiento legal establecido; en tal sentido, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, concordado con el último párrafo del artículo 150 del citado código, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada; no obstante, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, toda vez que se cuenta con los elementos suficientes para ello, según dispone el mencionado artículo 150.

Que en el Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° se indica que el reparo obedece a los ingresos no declarados por la diferencia entre los ingresos determinados menos los ingresos consignados en la declaración jurada de la recurrente, por la suma de S/ 131 638,00, de fojas 27580 y 27581.

Que sin embargo, no se aprecia que en los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización que se le siguió a la recurrente, se le haya solicitado expresamente que sustentara la diferencia detectada por la Administración en la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2007,

¹⁰⁴ Cabe agregar que en el Anexo N° 2 a las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, de fojas 27538 a 27579, la Administración no desarrolla ni menciona el aludido reparo.

¹⁰⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

¹⁰⁶ Pese a que en el cuadro en el que describe los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 sí lo menciona, de foja 28873; asimismo, a foja 28873 vuelta, menciona que se pronunciará sobre, entre otros, el reparo a la base imponible de los pagos a cuenta por "Ingresos no declarados (enero)".



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

no obstante, es sobre la falta de dicho sustento que la Administración fundamenta el reparo bajo análisis, de lo que se tiene que este no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo, y declarar fundada la reclamación en este extremo.

(ii) Ingreso por venta de activo fijo a Tienda Departamental del Norte (S/ 6 386 635,00)

Que la recurrente sostiene que el presente reparo se encuentra vinculado a la acotación por "transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual", por lo que debe atenderse a sus argumentos esgrimidos sobre esta última.

Que agrega que adquirió un grupo de bienes muebles con el objeto de completar la instalación y acabados del local comercial ubicado y que las facturas de compras que le emitieron fueron refacturadas a (reembolso de gastos). En ese sentido, realizó correctamente un abono a la Cuenta 7 que luego fue extornado a través de un cargo en la referida cuenta, por lo que no hubo necesidad de reconocer el ingreso por dicha refacturación.

Que precisa que los gastos reembolsados corresponden a desembolsos que debían ser asumidos por por lo que no constituyen un "incremento en los beneficios económicos producidos en forma de incrementos de valor de los activos o decrementos de los pasivos", según dispone el párrafo 70 del Marco Conceptual de las NIC; y que mediante el Informe N°

la Administración sostiene una posición similar, por lo que en su caso la contabilización debió realizarse con cargo a cuentas por cobrar.

Que refiere que el inicial reconocimiento del ingreso obedeció a que su sistema contable obliga a que la facturación (por reembolso) sea reconocida como ingreso, lo que originó la necesidad de extornar mediante un cargo dicho ingreso; por lo que no correspondía incluir el importe acotado en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que indica que la nomenclatura contable por sí misma no genera efectos comerciales, financieros o tributarios, por cuanto se trata de una codificación sujeta a la realidad económica de las operaciones; que no existe en nuestra legislación tributaria norma que genere derechos u obligaciones producto de un registro contable; y que los bienes pudieron ser registrados en cuentas por cobrar o cuentas de activo transitorio, como efectivamente ocurrió, pero lo importante es la realidad de la operación, esto es, el traslado de dichos bienes a los cuales además nunca fueron dados de alta por su parte.

Que añade, entre otros argumentos, que no utilizó los bienes adquiridos (no les dio de alta), por lo que no cumplen con la definición de activo fijo; que trasladó el 100% de su costo a

por lo que al ser refacturados no podrían generarle beneficios; y que debe descartarse que se trate de una transferencia de activos, ni existe un beneficio económico que denote algún ingreso (párrafo 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros).

Que por su parte, la Administración señala que en virtud del contrato de usufructo firmado con la recurrente se obligó a realizar diversas instalaciones, equipamientos y acabados en el local comercial de a fin de que opere como tienda por departamento; en ese sentido, adquirió un primer grupo de bienes (fabricación de columnas, muebles de pared, instalaciones eléctricas, *corners*, iluminación, cielo raso, tapacantos, muros de *drywall*, porcelanatos, entre otros), los cuales fueron adquiridos desde agosto a diciembre de 2007 por el importe total de S/ 6 386 635,00, siendo refacturados a la citada empresa ().

Que asimismo, agrega que la recurrente celebró un Contrato de Comisión Mercantil de Ventas con el 21 de noviembre de 2007¹⁰⁷, teniendo dicha empresa como obligaciones los servicios de administración de ventas, control de mercaderías, mantenimiento de equipos, publicidad y

¹⁰⁷ Si bien en la resolución apelada la Administración señala que la fecha del citado contrato es el "21 de noviembre de 2011", ello obedece a un error material, debiendo entenderse que se refiere al 21 de noviembre del año 2007.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

marketing, seguridad del local, servicio de limpieza, entre otros; sin embargo, no existía obligación por parte de para el equipamiento o instalación del local comercial para efectos del contrato. En ese sentido, a la fecha de las adquisiciones de los bienes no existía obligación por parte de respecto a la instalación o equipamiento del local comercial, por lo que la refacturación de los activos realizada por la recurrente no califica como reembolso de gastos.

Que indica que estando a que operó la cesión de posición contractual a favor de la refacturación de los bienes constituye un ingreso neto para la recurrente, por lo que deben incluirse en la base imponible del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y octubre a diciembre de 2007.

Que en el Anexo N° 1 y el numeral 5 del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° y a de fojas 27561 a 27566 y 27581, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y octubre a diciembre de 2007 por concepto de Ingreso por venta de activo fijo a por el monto total de S/ 6 386 635,00, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 8168 y 8169, la Administración requirió a la recurrente que, a fin de verificar los ingresos por las ventas anotadas en el Registro de Ventas de 2007, sustentara con la base legal y documentación correspondiente las operaciones que originaron tales ingresos; según detalle contenido en el Anexo N° 6 adjunto al citado requerimiento referido a "Ventas a por S/ 6 904 812,00, de foja 8149.

Que mediante el escrito de 6 de octubre de 2010, de foja 8024, la recurrente señaló que adjuntaba la documentación que sustentaba las ventas inafectas y las ventas a

Que en el punto 2.5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 8123 a 8125, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación presentada por la recurrente, e indicó que esta emitió facturas de venta a por el reembolso de gastos en la obra del por el total de S/ 6 386 634,63, las que fueron registradas como ingreso en la Cuenta sin embargo fue extornado con cargo a la Cuenta 33-Inmueble, Maquinaria y Equipo, debido a que las facturas que fueron materia de reembolso fueron registradas como activo fijo, por lo que a fin de registrar la salida contable de los bienes cargó a la cuenta de ingresos con abono a la cuenta de activo fijo.

Que al respecto, consideró que el costo de enajenación de los bienes debió registrarse en una cuenta 66-Cargas Excepcionales, y no extornarse la cuenta de ingresos; y que si bien a nivel de resultados la recurrente reconoce el costo con un menor ingreso, para efectos de calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta los ingresos por las facturas de venta debieron considerarse en la determinación de su base imponible, en tanto que conforme con el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta estos se fijan sobre los ingresos netos del mes; por lo que procedió a incluir dicho ingreso (enajenación de activos fijos) en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y octubre a diciembre de 2007 por el total de S/ 6 386 634,63, según describe en el Anexo N° 5 adjunto al citado resultado de requerimiento, de foja 8081.

Que mediante el Ítem 34 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1336, 1340 y 1341, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la citada observación a fin de que realice su descargo con la documentación correspondiente.

Que mediante escrito de 21 de enero de 2011, de fojas 1016 a 1018, la recurrente señaló que no corresponde que se impute un ingreso para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debido a que dichas operaciones fueron producto de refacturaciones y no tuvieron efecto en resultados.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que sostiene que las facturas de compra se contabilizaron en la cuenta de ' las cuales no fueron activadas; y debido a que no se trató de un activo fijo, estos no se depreciaron. Agrega que los referidos bienes fueron facturados a y, posteriormente, se revirtió este ingreso con abono a la citada cuenta ('), lo cual es correcto porque se trató de una refacturación y no de una venta de activos.

Que en el punto 34 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1163 a 1172, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y precisó que en virtud del Contrato de Usufructo celebrado con la recurrente efectuó adquisiciones de bienes de activo fijo para la obra del local comercial , registrando ello en la cuenta de activo (cuenta 33-Inmueble, Maquinaria y Equipo) como trabajo en curso del , luego de lo cual emitió a las facturas de venta observadas por el total de S/ 6 386 634,63, las que fueron registradas como ingresos (Cuenta -Refacturación de Gastos Vinc.) y posteriormente este ingreso fue extornado con cargo a la Cuenta 33-Inmueble Maquinaria y Equipo, debido a que las facturas (de compras) que fueron materia de reembolso habían sido registradas como activo fijo, por lo que a fin de registrar la salida de tales bienes se cargó a la cuenta de ingresos con abono a la cuenta de activo fijo. No obstante, para efecto de la base imponible de los pagos a cuenta, los ingresos por las facturas de ventas debieron considerarse como parte de los ingresos netos mensuales.

Que asimismo, indicó que contablemente los bienes fueron registrados como activo fijo y, efectivamente, no correspondía depreciarlos, por cuanto formaban parte de los trabajos en curso (aún no concluía la obra), por lo que no precedía la depreciación según lo establecido en los artículos 38 a 40 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, señaló que la recurrente adquirió bienes del activo fijo en virtud del Contrato de Usufructo por el Proyecto Comercial Trujillo y, posteriormente, enajenó dichos bienes, por lo que se está ante una enajenación de activos fijos, correspondiendo adicionar en los periodos correspondientes los ingresos por el total de S/ 6 386 634,63.

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° y a de fojas 27561 a 27566, se advierte que como motivo determinante del reparo, la Administración consideró que la recurrente no debió extornar el ingreso¹⁰⁸ que representó las facturas de venta emitidas a registradas inicialmente en una cuenta de ingresos (Cuenta); y que a efecto de determinar la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debió considerar los ingresos por las referidas facturas de venta, conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por consiguiente, la Administración consideró que se está ante una enajenación de activos fijos en favor de , por cuanto esta conduciría la tienda comercial

Que no obstante, de la revisión a la resolución apelada, de fojas 28828 y 28829, se aprecia que la Administración en primer término alude a lo establecido en el Contrato de Comisión Mercantil de Ventas celebrado entre la recurrente y el 21 de noviembre de 2007, e indicó que en aquel no se estableció obligación alguna de equipamiento o instalación del local comercial por parte de de ⁰⁹, de lo que concluye que "a la fecha de las adquisiciones de los bienes muebles descritos previamente, no existía obligación alguna por parte de TDN [] respecto de la instalación o equipamiento del local comercial (...), por lo que la refacturación de dichos activos realizada por TDR [la recurrente] (...) no puede calificarse como un reembolso de gastos".

¹⁰⁸ La Administración precisó que dicho extorno se efectuó con cargo a la Cuenta 33, debido a que las facturas de compra habían sido registradas como activo fijo, por lo que a fin de registrar la salida de tales bienes se cargó a la cuenta de ingresos con abono a la cuenta de activo fijo.

¹⁰⁹ Al respecto, en la resolución apelada la Administración precisa que no era "obligación de TDN la adquisición de los activos fijos".



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que asimismo, agrega que “*habiendo operado posteriormente -con la apertura de la tienda departamental- la cesión de posición de usufructuario a favor de TDN [] (...), la refacturación de los bienes muebles a TDN (...) constituyen un ingreso neto para TDR [la recurrente]*”, por lo que concluyó que dicha facturación de bienes muebles constituye un ingreso gravable, debiendo incluirse en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que conforme se advierte de lo expuesto, la Administración en etapa de reclamación mantuvo el reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y octubre a diciembre de 2007 por “Ingreso por venta de activo fijo a [] sustentándose en lo establecido en el Contrato de Comisión Mercantil de Ventas de 21 de noviembre de 2007 (celebrado entre la recurrente y []), y en base a la cesión de posición contractual que habría operado entre ambas partes; no obstante, dicho fundamento es distinto a aquel que sirvió de sustento a los valores impugnados, conforme se aprecia del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° [] y [] a [] antes glosado.

Que de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que es del caso reiterar que de conformidad con el indicado artículo 127, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, sin embargo, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hubiesen sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, mas no está facultada a modificar el sustento y motivación de los reparos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, y en aplicación del artículo 150 del mismo código¹¹⁰, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado aquel, procede dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° [] y [] a [] en el extremo referido al reparo por “Ingreso por venta de activo fijo a Tienda Departamental del Norte”, y declarar fundada la reclamación en dicho extremo¹¹¹.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente referidos al presente reparo.

(iii) Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual a Tienda Departamental del Norte (S/ 5 403 357,00)

¹¹⁰ El último párrafo del artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, y que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

¹¹¹ Mediante Acta de Sala Plena N° 2019-13 de 5 de marzo de 2019, se modificó el “Glosario de Fallos Empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal”, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 76 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, la resolución apelada es nula y debe dejarse sin efecto el valor, en aplicación del artículo 150 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 01011-4-2023

Que mediante escritos de apelación y ampliatorio, de fojas 28857 a 28971 y 29332, la recurrente se remite a los argumentos referidos al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por concepto de "Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual"; y -entre otros argumentos- agrega que la Administración considera que existió una transferencia a título gratuito y ajustó esta al valor de mercado, sin embargo, no correspondería efectuar un reparo a los pagos a cuenta sobre la base de un ajuste a valor de mercado de una supuesta transferencia gratuita.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 29525 a 29527, añade que si hubiera existido una cesión de posición contractual, el dueño del local () debió facturar directamente a lo cual no hizo porque no tuvo conocimiento de cesión alguna (para que exista cesión debió contarse con el consentimiento de).

Que por su parte, la Administración señala que los ingresos omitidos por la transferencia de las mejoras de bienes muebles a favor de , al haber operado la cesión de posición contractual a favor de esta empresa, constituyen ingresos gravables a efecto de establecer la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2007.

Que mediante escrito de alegatos, de foja 29544, agrega que la Nota 31 a los estados financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2006 y 2007 menciona la cesión de posición contractual a (); asimismo, se observa que el pago de inscripción al fondo de promoción es asumido por , siendo dicho concepto trasladado por la recurrente, por lo que quien soportó la carga económica del contrato de arrendamiento fue ; y que la estrategia comercial usada en el presente caso es similar a la celebrada con las diferentes tiendas departamentales en años previos.

Que del Anexo N° 1 y numeral 6 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° de fojas 27538 a 27561 y 27581, se aprecia que la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2007, en la consideración que la recurrente omitió ingresos por la transferencia de activo fijo en virtud de la cesión de posición contractual a favor de vinculada con el usufructo del local ubicado en el , por la suma de S/ 5 403 357,00.

Que toda vez que el presente reparo se sustenta en aquel analizado en el punto 1.9 del literal A de la presente resolución referido al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y habiéndose levantado este último, corresponde emitir similar pronunciamiento, y levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo bajo los mismos fundamentos señalados en los considerandos precedentes.

Que estando al análisis expuesto, corresponde que la Administración reliquide los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a

2. Resoluciones de Multa N° a

Que las Resoluciones de Multa N° a de fojas 27818 y 27841, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a sobre cuya procedencia se ha emitido pronunciamiento, habiéndose dispuesto su reliquidación, de acuerdo con lo resuelto por este Tribunal precedentemente, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de dichas sanciones de multa, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de la constancia del informe oral de foja 29465.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, en el extremo de la adición de fundamentos a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por "*Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles*", en relación con los conceptos Asesoría Habilis por S/ 76 162,02, Licencias Oracle por S/ 59 708,15, Activación Software Manhattan por S/ 506 072,19, Activación Software Manhattan por S/ 121 873,78 y Alta Módulo de Abastecimiento por S/ 38 141,41.
2. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, en el extremo del reparo a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2007 por "*Ingresos no declarados*", y **FUNDADA** la reclamación contra la Resolución de Determinación N° en tal extremo.
3. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, en el extremo del reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y octubre a diciembre de 2007 por "*Ingreso por venta de activo fijo a* **FUNDADA** la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° y a en cuanto a dicho reparo; y **DEJAR SIN EFECTO** tales valores en dicho extremo.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, en cuanto a la Resolución de Determinación N° por los siguientes reparos: (i) "*Gastos contabilizados en la Cuenta 62 - Cargas de personal - y - Bonos desempeño*"; (ii) "*Gastos contabilizados en la Cuenta 68 - Provisiones del ejercicio - Amortización de intangibles*" en cuanto a los conceptos de Licencias Oracle por S/ 64 476,87, Asesoría Habilis por S/ 76 162,02, Licencias Oracle por S/ 59 708,15, Licencias Oracle por S/ 39 829,67, por S/ 59 105,84, Activación Software Manhattan por S/ 506 072,19, Activación Software Manhattan por S/ 121 873,78, Activación Software Team Mate por S/ 15 802,94 y Alta Módulo de Abastecimiento por S/ 38 141,41; (iii) "*Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Amortización de intangibles en un ejercicio*"; (iv) "*Deducción efectuada vía DDJJ Renta anual - Desvalorización de activo fijo 2006*"; (v) "*Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios*"; (vi) "*Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo*"; (vii) "*Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual*"; y (viii) "*Deducción no aceptada por concepto de Participación de utilidades según DDJJ Rectificatoria*"; así como la Resolución de Multa N° en cuanto a dichos extremos, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
5. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° a por los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por "*Adquisición de activo fijo*", "*Adquisición de intangibles*", "*Gastos imputados a la Asociación en Participación por publicidad en diarios*", "*Gastos imputados a la Asociación en Participación por comisión ventas a plazo*", y "*Reintegro de crédito fiscal por transferencia de activo fijo a* y las Resoluciones de Multa N° a con relación a dichos extremos, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
6. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de diciembre de 2011, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° a por el reparo al coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007; y el reparo a la base imponible por "*Transferencia de activo fijo por cesión de posición contractual a* por S/ 5 403 357,00", así como las Resoluciones de Multa N°



Tribunal Fiscal

Nº 01011-4-2023

a debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator (e)
ILL/CHP/VT/VCO/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente