

Tribunal Fiscal

Nº 06393-9-2022

EXPEDIENTE N° : 6381-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 2 de setiembre de 2022

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 3 de abril de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2010, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario^{1 y 2}.

CONSIDERANDO:

Que de lo actuado se advierte que, como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 8433 a 8435 y 8498), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° a y la Resolución de Multa N°, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 11423 a 11565).

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si dichos valores se encuentran arreglados a ley, considerando los argumentos esbozados por la recurrente³.

Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 al citado valor (folios 11541 y 11542), se advierte que fue emitido por reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por los siguientes conceptos⁴:

1. Exceso en la adición por gastos comunes no deducibles.

¹ Cabe señalar que mediante la citada Resolución de Intendencia N°, objeto de apelación, la Administración incrementó la adición en exceso, por el importe de S/ -3 128,00; y levantó parcialmente los reparos por intangibles por los que no se sustenta el uso o explotación ni el destino, por el importe de S/ 1 237 020,00, y por gastos por concepto de Impuesto General a las Ventas pagado por operaciones con no domiciliados que no constituye crédito fiscal, por el importe de S/ 35 171,00; extremos que no son cuestionados por la recurrente, conforme se aprecia de su recurso de apelación (folios 20319 a 20390).

² Adicionalmente, en la aludida Resolución de Intendencia N° la Administración atendió las solicitudes de la recurrente en relación a: i) la aplicación de los pagos del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) por S/ 106 933,00, contra la regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, siendo que en la resolución apelada la Administración señaló que dicha solicitud carecía de sustento pues dicho importe había sido objeto de devolución mediante la Resolución de Intendencia N° ii) la adición incorrecta por ingresos financieros exonerados por S/ 1 280 692,00, siendo que en la resolución apelada la Administración señaló que procedía la deducción de dicho importe, a efectos de neutralizar la adición errónea, y iii) los gastos no sustentados - bonos e incentivos por metas (fiscalización 2011) por S/ 129 596,30, siendo que en la resolución apelada la Administración señaló que, si bien dicho importe fue reparado en el ejercicio 2011, en la fiscalización de este ejercicio se estableció que era un gasto devengado en el ejercicio 2010, motivo por el cual procedía reconocer dicho importe como gasto en el ejercicio 2010.

³ Los argumentos esbozados por la recurrente en su recurso de apelación, escritos ampliatorios y de alegatos, se desarrollarán en los acápites correspondientes de la presente resolución.

⁴ Cabe indicar que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó observaciones adicionales, las cuales fueron aceptadas por la recurrente mediante una declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada con el Formulario PDT 668 N° de 26 de abril de 2017, conforme se indica en el citado Anexo N° 2.



Tribunal Fiscal

Nº 06393-9-2022

a lo señalado por la Administración, advirtiéndose que su participación en dicha operación (acuerdo *Earn Out*) se debió a su expectativa en que esta le reditúe ingresos gravados.

Que en consecuencia, el pago materia de acotación constituye un resultado que debe ser considerado para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 de la recurrente; por lo que debe concluirse que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe señalar que el análisis del presente reparo se ha realizado en la misma línea del análisis efectuado por este Tribunal en la Resolución N° 02856-4-2022, relacionada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, que corresponde a la misma recurrente, en la que se verificó la improcedencia del reparo por concepto de "*Gastos asumidos por ajuste posterior de venta de acciones – Earn Out*".

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente esbozados sobre el particular.

3. *Intangibles por los que no se sustenta el uso o explotación ni el destino*

Que del Anexo N° 2 y del punto 3 del Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° (folios 11489 a 11499 y 11541), se aprecia que la Administración reparó el gasto deducido por la recurrente en la Cuenta 4413030100000 - Provisión de amortización gastos de software⁴², por el importe de S/ 78 856,00, al considerar que aquella no sustentó el uso o explotación de los intangibles adquiridos en el ejercicio 2010, esto es, no acreditó que tales intangibles se hayan destinado a la generación de rentas gravadas, consignando como base legal el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que la Administración cuestiona tres licencias de programas informáticos, adquiridas en el ejercicio 2010, las cuales venía utilizando para tareas ofimáticas en sus labores habituales de oficina desde ejercicios anteriores, las cuales, por temas de vigencia, debía renovarlas o adquirir unas nuevas. Anota que, si en ejercicios anteriores, la Administración pudo verificar la utilización de dichos intangibles, no tendría que ser diferente respecto del ejercicio 2010, más aún, considerando la funcionalidad e importancia de los mismos.

Que al respecto, mediante el punto 7 del Requerimiento N° (folio 8359), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito, señalando la base legal y adjuntando la documentación fehaciente respectiva, los importes cargados a resultados detallados en el Anexo N° 4 adjunto a este requerimiento (folio 8349), dentro de los cuales se encontraban los cargos efectuados en la Cuenta 4413030100000 - Provisión de amortización gastos de software⁴³, a fin de que acredite la realidad y/o relación de causalidad, a través de documentos tales como contratos, papeles de trabajo y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, asesorías o servicios, acuerdos, comunicaciones efectuadas, manuales o procedimientos de control interno, memorándums, entre otros.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folio 8265), en el que indicó que adjuntaba la documentación respectiva que acreditaba la causalidad de los gastos.

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8322 a 8324/vuelta), la Administración señaló que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente, el uso o explotación, entre otros, de los intangibles adquiridos en el ejercicio 2010, esto es, que no acreditó que tales intangibles, descritos en el Anexo N° 8 adjunto al citado requerimiento, por los importes de S/ 37 896,43, S/ 24 664,38 y S/ 16 295,23, que suman el importe total de S/ 78 856,00 (folio 8282), se hayan destinado a la generación de rentas gravadas.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folio 8176/vuelta), la Administración comunicó a la recurrente las

⁴² Contabilizado por la recurrente como intangibles, lo que no es cuestionado por la Administración.

⁴³ Cabe señalar que el importe del reparo, contenido en la resolución de determinación impugnada, ascendía a S/ 1 315 876,00, no obstante, como se indicó anteriormente, mediante la resolución apelada, la Administración levantó parcialmente el citado reparo por el importe de S/ 1 237 020,00, manteniendo el reparo solo en cuanto a los intangibles adquiridos en el ejercicio fiscalizado (2010), por lo que el reparo impugnado asciende a S/ 78 856,00.



Tribunal Fiscal

Nº 06393-9-2022

conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presente sus descargos.

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente presentó un escrito (folios 8143 a 8147), en el que manifestó, entre otros, que los intangibles adquiridos se encontraban vinculados a sus operaciones, siendo que, dada la actividad financiera que realizaba, le era indispensable la utilización de diversos programas de *software* para la ejecución de sus operaciones y actividades administrativas. Agregó que adjuntaba los comprobantes de pago que acreditaban la vinculación de las adquisiciones observadas con sus operaciones gravadas.

Que según el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8093/vuelta a 8097/vuelta), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que esta no sustentó la utilización o explotación de los intangibles detallados, entre otro, en el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° para la generación de la renta en el ejercicio 2010, siendo que aquella se limitó solo a afirmar su necesidad de contar con tales intangibles, mas no acreditó la referida utilización o explotación. En ese sentido, y toda vez que la norma tributaria establecía que solo procedería la deducción del costo de los intangibles de duración limitada, cuando estos se encontraran afectados a la generación de rentas gravadas, mantuvo la observación respecto de la deducción del costo de los referidos intangibles, por no haberse sustentado su utilización o explotación y su destino en relación a la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2010.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares, siendo que el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años, agregando que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que el numeral 1 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que el tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la ley, respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley.

Que el numeral 2 del referido inciso a) del artículo 25 dispone que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la ley, se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (*Software*), precisa que no se considera como tales, las marcas de fábrica y el fondo de comercio (*Goodwill*).

Que el numeral 4 del citado inciso a) del artículo 25, prevé que el tratamiento al que alude el numeral 1 antes glosado, sólo procederá **cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría**⁴⁴.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 05120-4-2020 y 02737-9-2021, ha indicado que cabe concluir que, cuando el numeral 4 del artículo 25 del Reglamento de la Ley prevé que para la aplicación de lo dispuesto en dicho inciso g) solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría, está haciendo referencia a que tales intangibles de duración limitada sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

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

⁴⁴ El resaltado es nuestro.



Tribunal Fiscal

Nº 06393-9-2022

Que conforme se verifica de lo actuado (folio 8282), la Administración reparó el costo de los intangibles (*softwares*) adquiridos por la recurrente en el ejercicio 2010, registrado en la Cuenta 44013030100000 - Provisión de amortización gastos de software, al considerar que aquella no presentó documentación que acreditara su utilización en la generación de rentas gravadas, siendo que tal reparo, mantenido en instancia de reclamación, tiene el siguiente detalle (folio 20276):

Código	Licencia	Costo	Deducción
63792000	Office Profesional Plus	37 896,43	37 896,43
63793000	Windows server Cal	24 664,38	24 664,38
63794000	Exchange Standard Cal	16 295,23	16 295,23
Totales (S/)		78 856,04	78 856,04

Que la recurrente presentó documentación respecto del Sistema Oracle, tal como el Manual de usuario y contrato para la prestación de servicios de asesoría y consultoría Oracle; el Sistema de Transferencia Electrónica de Fondos (SWITCH/EFT); el desarrollo de sistemas y proyectos informáticos y de tarjetas de crédito; el mantenimiento y actualización de licencias Microsoft, AutoCAD, Mc Project,

folios (folios 11582 a 11932); no obstante,

se advirtió que, dicha información se encuentra relacionada a intangibles adquiridos en ejercicios anteriores al 2010.

Que en atención a lo expuesto, se evidencia que la recurrente solo presentó documentación vinculada con intangibles adquiridos en ejercicios anteriores⁴⁵, no habiendo presentado documento alguno respecto a la utilización de los intangibles, objeto de reparo, descritos anteriormente.

Que en tal sentido, al no haberse demostrado que en el ejercicio 2010 se utilizaron los intangibles observados y que, por consiguiente, se encontraban afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría en tal ejercicio, no correspondía que se reconozca la deducción del costo de tales intangibles en dicho ejercicio, por lo que procede mantener el referido reparo, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en cuanto a que venía utilizando las licencias de programas informáticos, objeto de reparo, para tareas ofimáticas en sus labores habituales de oficina desde ejercicios anteriores, siendo que por temas de vigencia en el 2010 debió renovarlas o adquirir unas nuevas, por lo que si en ejercicios anteriores la Administración pudo verificar la utilización de dichos intangibles, no tendría que ser diferente respecto del ejercicio 2010; cabe señalar que tal argumento carece de asidero, dado que aquella no presentó documentación alguna que sustente que en el ejercicio 2010, hubiera utilizado los intangibles materia de cuestionamiento, pese a que, las normas y criterios antes citados, prevén la efectiva afectación en la generación de rentas gravadas de los intangibles cuyo costo pretende deducirse.

4. Bonos e incentivos por metas

Que del Anexo N° 2 y del punto 4 del Anexo N° 6 a la Resolución de Determinación N° (folios 11481 a 11488 y 11541), se aprecia que la Administración reparó el gasto deducido por la recurrente en la Cuenta 4511010502000000 - Bonos e incentivos por metas, por el importe de S/ 888 978,00, al considerar que aquella no contaba con el sustento documentario correspondiente para acreditar la existencia de parámetros y criterios utilizados para asignar dicho importe a sus trabajadores ni que estos últimos hayan cumplido tales parámetros y criterios para hacerse acreedores de los citados incentivos; consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que presentó las políticas que sustentaban el otorgamiento de bonos del ejercicio 2010, siendo estas: (i) la "Política de Planes de Incentivos Comerciales - Gerencia de Negocios", y (ii) la "Política de Planes de Incentivos Comerciales - Gerencia de Canales de Atención".

Que señala que en cuanto a la "Política de Planes de Incentivos Comerciales - Gerencia de Negocios", que esta establece la metodología y el procedimiento de los planes de incentivos dirigidos a la gerencia de negocios, la cual incluye a los gerentes zonales microempresa y gerentes zonales consumo, siendo que,

⁴⁵ Cabe tener presente que, como se indicó anteriormente, mediante la resolución apelada, la Administración dejó sin efecto el reparo en el extremo referido a los intangibles adquiridos en ejercicios anteriores al 2010, manteniendo el reparo solo en cuanto a los intangibles adquiridos en el ejercicio fiscalizado (2010).