



Tribunal Fiscal

N° 01143-9-2020

EXPEDIENTE N° : 4815-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 3 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 10 de febrero de 2012, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que celebró con la Municipalidad Distrital de San Miguel el Convenio N° 061, el cual tuvo por finalidad regular la instalación de elementos de publicidad exterior en dicho distrito, siendo que los pagos efectuados se realizaron por concepto de tasa administrativa y por ende tienen naturaleza de contraprestación, toda vez que tales desembolsos fueron realizados por el derecho otorgado de instalar los referidos elementos, de modo tal que el citado convenio no incluye el otorgamiento de donaciones.

Que agrega que en el anotado convenio se estableció que la instalación de los elementos publicitarios para el año 2009 ascendía a S/ 128 000,00, no encontrándose facultada la Administración para cuestionar si dicho importe se ajustó o no a lo establecido en el TUPA de la municipalidad, por cuanto los gobiernos locales tienen competencia exclusiva para determinar la cuantía de las tasas creadas a su favor, sino que aquella solo se encontraba limitada a establecer si el desembolso efectuado cumplía con el principio de causalidad.

Que la Administración señala que la recurrente celebró con la Municipalidad Distrital de San Miguel el Convenio N° 061, el cual estableció en su cláusula séptima que cancelaría por adelantado a dicha municipalidad por los 4 años de vigencia del convenio la suma de S/ 417 446,40 y otorgaría como donación por los mencionados años de vigencia la suma de US\$ 40 000,00, sin embargo, la misma califica como un acto de liberalidad, de acuerdo con lo previsto el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y la citada municipalidad no se encuentra dentro de los alcances de las excepciones citadas en la norma, motivo por el cual reparó la deducción de la referida donación, que fue cargado a gastos en el ejercicio 2009 por el importe de S/ 26 220,00.

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° _____ fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folio 3341), advirtiéndose de los Anexos N° 2 y 4 (folios 3335, 3336 y 3339), que la Administración efectuó, entre otros¹, un reparo a las donaciones consideradas dentro del costo de servicios, por el importe de S/ 26 220,00, al calificarlas como un acto de liberalidad, y al no encontrarse la entidad perceptora dentro de las excepciones previstas en la norma², citando como base legal los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹ La Administración también reparó la deducción como gasto de los servicios de auditoría del año 2009 (folio 3339), la que no fue impugnada por la recurrente (folios 3318 a 3322).

² En el valor se indica que las excepciones están compuestas por aquellas donaciones efectuadas a favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, siempre que dichas entidades y dependencias cuenten



Tribunal Fiscal

N° 01143-9-2020

Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de Tercera Categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el inciso d) del artículo 44 de la citada ley, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de dicha ley.

Que el numeral x del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles los gastos por concepto de donaciones otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50.

Que de las normas antes glosadas se desprende que las donaciones u otro tipo de liberalidades, no resultan deducibles, por disposición expresa de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo aquellas expresamente autorizadas, como es el caso de lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37, de cuya lectura se desprende que resultarían deducibles las donaciones siempre que se efectúe a sujetos que cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas como entidades receptoras de donaciones y que además cumplan con una serie de parámetros exigidos para ello.

Que asimismo, en reiterada jurisprudencia como las Resoluciones N° 9983-4-2009 y 18867-9-2013, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba a efecto de sustentar las deducciones en la determinación del Impuesto a la Renta corresponde al administrado, en tanto es quien afirma este hecho.

Que de autos se tiene que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3227 y 3228), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de los libros contables, se observaba que había registrado como gastos devengados en el ejercicio 2009, diversas operaciones relacionadas a alquileres y convenios municipales, que se detallaban en los Anexos N° 3 y 4 del citado requerimiento (folios 3218 y 3219), por lo que le solicitó que sustentara, entre otros, el gasto devengado por el convenio celebrado con la Municipalidad de San Miguel.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó un escrito de 19 de octubre de 2011, señalando que es una empresa dedicada a alquilar espacios en sus estructuras publicitarias, las cuales fueron instaladas bajo dos modalidades: i) en la vía pública, esto es, en alguna calle de un distrito de Lima, de conformidad con los términos previstos en el convenio municipal que establece el marco contractual que regula la ubicación física y la instalación de estructuras de publicidad exterior en zonas especiales o en zonas de dominio público, así como la prestación que se le retribuirá al municipio (impuesto y/o financiamiento de una obra); y ii) en la propiedad privada, es decir, la estructura es instalada en la azotea de una casa, celebrándose para ello un contrato de alquiler con el propietario (folios 3191 y 3192).

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (folios 3209 a 3212), la Administración dejó constancia del escrito y los documentos presentados por la recurrente, y

con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial; y que la Municipalidad de San Miguel no está considerada dentro de las excepciones (folio 3335).

U. ²



Tribunal Fiscal

Nº 01143-9-2020

señaló que del Convenio N° 061 suscrito con la Municipalidad de San Miguel, vigente desde el 4 de octubre de 2007, se advertía que en la cláusula séptima se dispuso que la recurrente cancelaría por adelantado por los cuatro años de vigencia del referido convenio la suma de S/ 417 446,00, lo que desagregada equivalía a S/ 104 361,40 por año, y de manera adicional otorgaría como donación la suma de US\$ 40 000,00, que desagregada equivalía a US\$ 10 000,00 por año. Asimismo, indicó que el gasto por la donación correspondiente al año 2009, fue registrado en las Cuentas 90620 – Bulletin y 90631 – Mobiliario Urbano, por la suma total de S/ 26 220,00, lo que conforme con lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultaba deducible, por lo que procedió a observar dicho concepto.

Que de lo verificado por la Administración se advierte que en el ejercicio 2009, la recurrente dedujo como costos de servicios la suma de S/ 26 220,00, que corresponde al monto aplicado en el ejercicio por la donación efectuada a la Municipalidad de San Miguel en el año 2007, lo que fue reparado para la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Que del Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 3265 a 3270), se aprecia que la recurrente es una empresa que se dedica principalmente a alquilar espacios publicitarios instalados en propiedad privada y en la vía pública.

Que a obra en autos copia del Convenio de Cooperación Interinstitucional para el Mejoramiento de Ornato celebrado entre la Municipalidad de San Miguel y la recurrente (folios 1376 a 1382), en cuya cláusula tercera se indicó que el objeto del referido convenio era el desarrollo urbano de las vías públicas en su organización del espacio físico y uso del suelo, respecto de la ubicación de elementos publicitarios en la jurisdicción de San Miguel; así como, regular las autorizaciones para la instalación de tales elementos por parte de la municipalidad, cautelar los derechos y obligaciones que la recurrente debía de pagar como contraprestación de las autorizaciones, de tal forma que cumpliera con efectuar el pago de los derechos tributarios, y que esta colaboraría en diversas actividades del ornato del distrito.

Que en la cláusula sexta se dispuso que como parte de las obligaciones tributarias, la recurrente se encontraba obligada a abonar los derechos municipales por la generación de hechos imposables por la instalación de elementos de publicidad exterior detallados en el citado convenio³, según lo previsto en el Texto Único de Procedimientos Administrativos – TUPA y al valor de la Unidad Impositiva Tributaria – UIT vigente a la fecha de la liquidación correspondiente.

Que asimismo, en la cláusula séptima se estableció que la recurrente pagaría el importe dinerario por adelantado correspondiente a los cuatro años de vigencia del citado convenio ascendente a S/ 417 446,40, que desagregados por cada año equivalían a la suma de S/ 104 361,60, y un adicional que sería otorgado como donación a la municipalidad por el importe de US\$ 40 000,00, el cual desagregado por cada año equivalía a US\$ 10 000,00, y que el pago total sería efectuado a la suscripción del mencionado convenio. En la cláusula décimo segunda se estableció que el plazo de duración del referido convenio sería de cuatro años y que entraría en vigencia a partir del 4 de octubre de 2007.

Que mediante el Acuerdo de Consejo N° 106-2006/MDSM de 28 de setiembre de 2006, la Municipalidad Distrital de San Miguel aprobó la celebración del convenio de cooperación interinstitucional antes detallado (folio 1375).

Que los Recibos de Pago N° _____, emitidos por la Municipalidad Distrital de San Miguel por los importes de S/ 417 446,40 y S/ 128 000,00, por concepto de instalación de anuncios, acreditan que la recurrente canceló de manera adelantada los importes a los que se encontraba obligada

³ En la cláusula cuarta se indicó que la Municipalidad autorizó a la recurrente para que instalara el siguiente elemento publicitario y mobiliario urbano con soportes publicitarios: 35 paletas, 4 paneles, 5 vallas y 2 torres unipolares.



Tribunal Fiscal

N° 01143-9-2020

según el convenio suscrito con la Municipalidad (folios 1373 y 1374).

Que del análisis de la documentación antes detallada, se aprecia que la recurrente suscribió un convenio con la Municipalidad Distrital de San Miguel, mediante el cual se reguló las autorizaciones de las instalaciones de los elementos de publicidad dentro de su jurisdicción; así como los derechos y obligaciones que aquella debía de pagar como contraprestación.

Que en efecto, en el referido convenio se estableció que la recurrente se encontraba obligada a abonar los derechos municipales, esto es, los tributos o tasas que se generasen por la instalación de los elementos de publicidad, debiendo para ello tenerse en cuenta lo previsto en el Texto Único de Procedimientos Administrativos; además, debía realizar un pago por adelantado a la fecha de suscripción del convenio antes citado ascendente a S/ 417 446,40; en ese sentido, la contraprestación por las autorizaciones otorgadas por la municipalidad estaba conformada por las obligaciones tributarias y por el mencionado importe.

Que a su vez, se advierte que la recurrente de manera adicional se obligó a entregar a la Municipalidad Distrital de San Miguel la suma de US\$ 40 000,00 (US\$ 10 000,00 anual), en calidad de donación, habiendo deducido en el ejercicio 2009 la suma de S/ 26 220,00, la cual fue reparada por la Administración, no habiendo aquella acreditado que dicho importe correspondiese a alguna tasa administrativa o que formara parte de la contraprestación por las autorizaciones de los elementos publicitarios en los espacios públicos, no resultando suficiente que los Recibos de Pago N° y hubiesen sido emitidos por el concepto de instalación de anuncios, toda vez que tales documentos solo sustentan el pago efectuado por la recurrente.

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes referida se tiene que en el convenio de cooperación interinstitucional se acordó de manera expresa que la recurrente le entregaría adicionalmente a la Municipalidad Distrital de San Miguel un importe dinerario en calidad de donación, siendo que si bien la recurrente alega que dicho desembolso tenía la naturaleza de tasa administrativa por el desarrollo de actividades publicitarias en la jurisdicción de la anotada municipalidad, aquella no ha presentado documento alguno que sustente su afirmación; en tal sentido, la donación efectuada no resulta deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, conforme el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no habiéndose acreditado que dicha donación se encuentre en la salvedad prevista en lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de dicha ley; por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a que la Administración no se encontraba facultada para cuestionar si el importe reparado se ajustó o no a lo establecido en el TUPA de la municipalidad, por cuanto los gobiernos locales tienen competencia exclusiva para determinar la cuantía de las tasas creadas a su favor, cabe mencionar que el reparo bajo análisis se sustenta en el hecho que la recurrente no acreditó que el desembolso efectuado correspondía a una contraprestación por las autorizaciones de las instalaciones publicitarias y que, por ende, constituía un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, en consecuencia carece de sustento lo afirmado al respecto.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folio 3342 y 3343).

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado mediante Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las

4



Tribunal Fiscal

N° 01143-9-2020

declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades que perciban renta de tercera categoría⁴, la referida infracción es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que toda vez que la sanción de multa en mención tiene su sustento en el reparo a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0026463, y siendo que en esta instancia el mismo ha sido confirmado, corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa; y, en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según la Constancia del Informe Oral N° _____, que obra en autos.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 10 de febrero de 2012.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
QD/DT/MR/mpe.

⁴ Como es el caso de la recurrente, según se verifica del Comprobante de Información Registrada (folios 3451 y 3452).