



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

EXPEDIENTE N° : 3844 -2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de enero de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 25 de enero de 2019, 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° _____ girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada es nula por cuanto consideró que la nulidad de los valores impugnados estaba referida al procedimiento de fiscalización cuando debió ser únicamente de los citados valores, lo que permitió la emisión del Resultado del Requerimiento N° _____ que incorporó nuevos argumentos sin que pudiera exponer sus argumentos y ofrecer pruebas necesarias para defenderse, lo que resulta ilegal debido a que ya se había emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario el Resultado del Requerimiento N° _____ mediante el cual se le comunicaron las conclusiones finales sobre dicho procedimiento, vulnerándose el debido procedimiento y su derecho a la defensa consagrado en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú, el artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y los criterios expuestos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 1966-2005-PHC/TC, 4289-2004-AA/TC, 649-2002-AA/TC y 1628-2004-AA/TC y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4970-2-2003.

Que señala que la resolución apelada contiene una motivación aparente, toda vez que se limita a reiterar lo indicado en el resultado del requerimiento, sin pronunciarse respecto a sus argumentos expuestos, lo que vulnera los derechos de defensa, debido procedimiento y principios administrativos como la prohibición de la motivación aparente, congruencia procedimental, entre otros.

Que indica que al derecho de llave pagado por _____ ante la ausencia de un tratamiento tributario específico en las normas del Impuesto a la Renta le resulta aplicable la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 - Arrendamientos por cuanto permite que conceptos distintos al pago por la cesión en uso, formen parte de los ingresos provenientes de los arrendamientos operativos; a lo que agrega que la Administración confunde que el importe pagado por la citada empresa sea un derecho de llave dentro de un contexto de adquisiciones y/o consolidaciones de negocio, lo que resulta incorrecto, toda vez que era un desembolso efectuado por los locatarios con motivo del uso de los locales; es decir, simplemente fue un pago relacionado a un contrato de alquiler de un local comercial, y que de ningún modo representa un fondo de comercio para los locatarios y mucho menos una cartera de clientes o algún beneficio comercial similar, lo cual puede ser claramente cotejado.

Que manifiesta que aun en el supuesto negado que el derecho de llave percibido calificara como un activo intangible, se debería tener en cuenta lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 - Intangible, que establece que al tratarse de un derecho de llave ligado al subarrendamiento de un local no separable del mismo, su tratamiento contable sería conforme al tratamiento específico señalado por la Norma Internacional de Contabilidad N° 17 - Arrendamientos y no conforme a la NIC 1 o la NIC 18 como pretendería la Administración. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05223-2-2014.

Que alega que conforme con la NIC 17, reconoció el devengo del pago por derecho de llave de forma lineal durante el plazo del contrato de arrendamiento, y que de acuerdo con la citada norma contable, el

M *J* *J* 1 *J*



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

comienzo del plazo del arrendamiento fue la fecha a partir de la cual el arrendatario tuvo la facultad de utilizar el inmueble arrendado; por lo tanto, aun cuando el contrato de arrendamiento señalaba que el pago por derecho de llave se efectuaría dentro de los 30 días calendarios de firmado el referido contrato, para efectos contables y tributarios el ingreso debía reconocerse a partir que . tenía la facultad de utilizar el activo arrendado, lo cual ocurrió recién en el 2014; y en consecuencia, dado que el acta de entrega del local se efectuó el 25 de abril de 2014, correspondía que recién en dicha fecha empezara a reconocer el ingreso por derecho de llave de manera lineal durante el plazo del contrato.

Que refiere que el derecho de llave pagado por no califica como activo intangible debido a que no cumple concurrentemente con las condiciones de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros, y que la Administración omite analizar la verdadera naturaleza del citado derecho de llave, el cual de ninguna manera se encuentra ligado a un proceso de combinación de negocios ni tampoco implica el ingreso a un negocio formado; por el contrario, el referido derecho de llave pagado se encuentra íntimamente ligado al local en arrendamiento, no pudiendo ser separado de aquel ya que al ser separado pierde todo valor; es decir, no existiría valor alguno para en tener el derecho de llave sin tener al mismo tiempo el uso de dicho local; a lo que alega que el derecho de llave pagado por no califica como activo intangible al no poder separarse del uso del local, no cumpliendo con ser "identificable" conforme a la NIC 38.

Que sostiene en cuanto al "control sobre el recurso en cuestión", que en la medida que se ha demostrado que no es identificable, tampoco podrá ser objeto de un control independiente del local al cual se encuentra adherido y que en este caso, no podría pretender ejercer un derecho de oposición sobre el derecho de llave sin tener a la vez el local materia de subarrendamiento; es decir, no podría restringir el acceso a los beneficios del derecho de llave sin tener control sobre el local, por tanto, sin el local no existe control alguno sobre el derecho de llave; agrega que sobre este punto, la Administración no emitió comentario alguno más allá de la acepción amplia de derecho de llave, limitándose a señalar que se trata de un intangible por ser un derecho de llave lo que no tiene sustento alguno.

Que manifiesta en cuanto a la "existencia de beneficios económicos futuros" que el derecho de llave sin tener al mismo tiempo el uso del local no podría generar ningún beneficio futuro por lo que obtendría únicamente beneficios futuros en relación al uso del local, siendo que cualquier pago relacionado al mismo debería recibir un tratamiento homogéneo; a lo que agrega que el derecho de llave no se agota en el momento o ejercicio en que es pagado, sino que se mantiene por el plazo total del contrato de arrendamiento y que en ese sentido, el derecho de llave pagado por no califica como un activo intangible conforme con lo establecido en la NIC 38, no resultando de aplicación para su devengo la NIC 1 y la NIC 18 debido a la existencia de un tratamiento específico para el reconocimiento de este derecho de llave en la NIC 17.

Que indica que aún en el caso negado que fuera de aplicación la NIC 1 y la NIC 18, el derecho de llave no genera ningún beneficio al locatario sin tener el uso del local; por lo que en ningún caso puede considerarse que dicho concepto se devengó desde el momento en que el mismo fuera pagado; siendo que se debe considerar devengado desde el momento de la entrega del inmueble y por el plazo del contrato de arrendamiento, admitir lo contrario sería tan absurdo como admitir que el pago por un arrendamiento se encuentra devengado aun cuando el local no ha sido entregado en uso al locatario; y si bien el pago del derecho de llave se pactó a los 30 días de firmado el contrato de arrendamiento, los efectos del derecho de llave tienen lugar recién a partir del momento en que América Móvil obtiene el uso del local ya que sin dicho local el derecho de llave no generaría efecto alguno.

Que refiere que la firma del contrato no genera la probabilidad que perciba los beneficios del derecho de llave, puesto que aun cuando el derecho de llave representara la cesión del reconocimiento del establecimiento, clientela, volumen de ventas, entre otros, aquellos beneficios no podrían generarse sino hasta que obtuviera el uso del local; por tanto, el derecho de llave no se agota en el momento en que el mismo es pagado o solo en el ejercicio en que se paga, sino que se

   2 



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

mantiene por el plazo total del contrato de arrendamiento.

Que alega que las operaciones de venta de bienes, prestación de servicio, intereses, dividendos o regalías les resulta aplicable la NIC 18; por tanto, considera que la Administración estaría calificando el derecho de llave como una prestación de un servicio y dado que en el caso de prestación de servicios los ingresos deben reconocerse considerando el grado de terminación de la prestación final, corresponde que los beneficios del derecho de llave sean reconocidos en forma lineal a lo largo del plazo del contrato de arrendamiento.

Que mediante escrito ampliatorio señala que independientemente de la denominación dada en el contrato, el derecho de llave en ningún caso podría retribuir un privilegio sobre la clientela de una empresa o similar, puesto que dicho concepto está comprendido dentro de los gastos comunes de la Cláusula Octava. Añade que el hecho que se encuentre regulado en una cláusula distinta a la renta mensual no significa que retribuya beneficios distintos, cuya separación responde a la regulación de la oportunidad del pago, mas no determina su naturaleza.

Que agrega que el derecho de llave pagado por _____ está estrechamente vinculado al uso del local, no pudiendo ser separado de aquél pues perdería todo valor. Sostiene que el derecho de llave no es un derecho, intangible o servicio diferenciado del uso porque no otorga ninguna facultad distinta al uso y tampoco puede ejercitarse de modo independiente al uso del inmueble arrendado.

Que por su parte, la Administración señala que mediante el Resultado Complementario y el Anexo Ampliatorio N° 01 al Requerimiento N° _____ el área acotadora subsanó los vicios de nulidad detectados, habiéndose pronunciado respecto de la valoración de los documentos presentados durante fiscalización, las razones por las cuales no resultan suficientes para desvirtuar el diferimiento de ingresos, así como sobre la evaluación de los argumentos esgrimidos por la recurrente. Añade que el reparo formulado no ha sido modificado por el área acotadora, dado que la controversia siempre se centró en determinar el momento del devengo del pago por derecho de llave efectuado por _____ en el ejercicio 2013, reparándose el diferimiento del ingreso para el ejercicio 2014, por lo que no se ha vulnerado el derecho de defensa ni el debido procedimiento.

Que refiere que confirmó el reparo al considerar los ingresos por derecho de llave deben ser reconocidos en el momento de su devengo, el cual tuvo lugar en el ejercicio 2013 a la celebración de los contratos de arrendamiento, cuando los arrendatarios accedieron a los privilegios propios de los derechos de llave y el arrendador adquirió el derecho a percibir el ingreso sin condición alguna; por lo que no correspondía su diferimiento a ejercicios posteriores, no debiendo confundirse con el momento en que se efectuó el pago por dicho concepto, que se produjo el 27 de diciembre de 2013 y 3 de enero de 2014.

Que indica que el pago por derecho de llave retribuye una contraprestación distinta a la de arrendamiento, por lo que, de acuerdo a la naturaleza y objeto, debe considerarse como una retribución por la cesión temporal de un intangible consistente en el acceso al centro comercial, su clientela, el prestigio alcanzado, el volumen de ventas probables, la ubicación del local, etc.

Que señala que el hecho que el pago de los derechos de llave haya sido pactado dentro de un contrato de subarrendamiento y que se encuentre vinculado a este, no implica que su contraprestación califique como renta procedente del arrendamiento, toda vez que su retribución responde a una naturaleza distinta, por lo que tales ingresos no se encuentran comprendidos dentro del término «*ingresos procedentes de los arrendamientos operativos*» del párrafo 50 de la NIC 17, que se refiere a la retribución por ceder en uso un bien durante un periodo determinado.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus fundamentos, indicando que el pago por derecho de llave pactado en la cláusula novena del contrato, es por un concepto diferente al de arrendamiento, y, tomando en cuenta su naturaleza y objeto, se debe considerar al pago del derecho de llave como una retribución

 3



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

realizada por la cesión temporal de un intangible. Señala que a partir de dicha firma y generada la obligación del pago pactado en la cláusula novena, el recurrente tiene la posibilidad de generar beneficios económicos, los que son factibles de ser medidos con fiabilidad, cita las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 05867-1-2019, 08534-5-2001 y 00467-5-2003, referidas al principio del devengado.

Que en el presente caso, mediante Cartas de Presentación N° _____ y _____
1 (fojas 1160 y 1260) y Requerimientos N° _____ y _____
(fojas 1148 a 1151 y 1101 a 1107), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, teniendo como elemento a fiscalizar los gastos y los ingresos y como aspectos los gastos de servicios prestados por terceros, Cargas Diversas de Gestión e Ingresos Diferidos, como resultado del cual determinó un reparo por ingresos diferidos por derechos de llave según contrato de subarrendamiento de inmueble firmado con _____
el 01/09/2013, y emitió la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 1295 a 1300), y la Resolución de Multa N° _____ (fojas 1293 y 1294), girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo del artículo 178 del Código Tributario, por lo que es materia de controversia determinar si el valor impugnado se encuentra arreglado a ley.

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 1295 a 1305), se advierte que la Administración determinó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, formulando reparo por diferimiento indebido de ingresos por derechos de llave que se generaron por contratos de subarrendamiento de inmueble firmado por _____ el 01/09/2013, los cuales devengaron a los 30 días de firmado el contrato, es decir, el 01/10/2013, por lo que se considera renta gravada de 2013, los que fueron registrados en la cuenta contable 4962111000 – "Derecho de llave C/P MN", señalando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente invoca la nulidad de la apelada por cuanto consideró que la nulidad de los valores impugnados estaba referida al procedimiento de fiscalización cuando debió ser solo de los valores, lo que permitió la emisión del Resultado del Requerimiento N° _____ donde incorporó nuevos argumentos sin que pudiera exponer sus argumentos y ofrecer pruebas necesarias para defenderse.

Que agrega que la resolución apelada contiene una motivación aparente, toda vez que se limita a reiterar lo indicado en el resultado del requerimiento, sin pronunciarse respecto a los argumentos expuestos, lo que vulnera los derechos de defensa, debido procedimiento y principios administrativos como la prohibición de la motivación aparente, congruencia procedimental, entre otros.

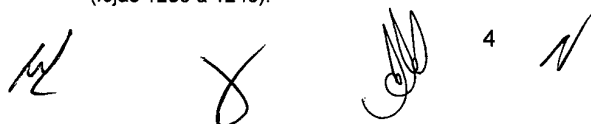
Que menciona diversas supuestas nulidades en que se habría incurrido en el procedimiento de fiscalización.

Que dado que la recurrente alega que habrían acaecido las mencionadas nulidades que vician el procedimiento, corresponde emitir pronunciamiento sobre las mismas, antes de proceder al análisis del fondo del asunto.

NULIDAD

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° _____

¹ Esta última se emitió en virtud a la declaración de nulidad del reparo por "Cuenta 4962111000 "Derecho de llave C/P MN" Ingresos diferidos por derecho de llave según contrato de subarrendamiento de inmueble, firmado con _____ el 01/09/2013, los cuales devengaron a los 30 días de firmado el contrato, es decir el 01/10/2013, por lo que se considera renta gravada en el ejercicio 2013", y en consecuencia, de la Resolución de Determinación N° _____ (emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013) y de la Resolución de Multa N° _____ (emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario). Dicho pronunciamiento consta en la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de enero de 2018 mediante la cual se resolvió el Expediente de Reclamación N° _____ (fojas 1236 a 1240).

 4



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

133-2013-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

Que el artículo 62 del referido código, prevé que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que según lo previsto por el artículo 75 del Código Tributario, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones antes citadas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Que el último párrafo del citado artículo, establece que en tal caso, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso, y que la documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

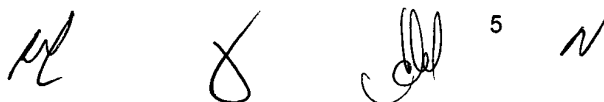
Que de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29 de junio de 2007, el Procedimiento de Fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que las Resoluciones N° 01801-5-2009 y 09725-5-2004, han establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización, incluso con posterioridad al cierre del requerimiento emitido en virtud del citado artículo 75 del Código Tributario, como ocurrió en el caso a que se refirió la Resolución N° 2102-4-2010, entre otras.

Que de acuerdo a los criterios expuestos por este Tribunal en las Resoluciones N° 07695-5-2005, 00780-2-2006, 05500-4-2006, 0915-Q-2014 y 01431-Q-2016, en ejercicio de su facultad discrecional, la Administración puede llevar a cabo fiscalizaciones o verificaciones, a fin de requerir información a los contribuyentes y/o terceros; siendo que en ejercicio de su función fiscalizadora está facultada para solicitar la documentación que considere pertinente.

Que las Resoluciones N° 07649-2-2016 y 07373-8-2016, entre otras, señalan que la comunicación establecida en el artículo 75 del Código Tributario es potestativa de la Administración, por lo que no ejercer tal facultad, no ocasiona la nulidad del procedimiento de fiscalización ni supone la vulneración a derecho de defensa y debido procedimiento, asimismo, la referida norma únicamente prevé que el plazo para la atención del requerimiento emitido en virtud de la citada norma no podrá ser menor a tres días hábiles, siendo absoluta potestad de la Administración otorgar un plazo mayor.

Que según las normas y jurisprudencia antes citadas, el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la resolución de determinación o de multa, en la que la Administración pone en conocimiento

 5



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria; en tal sentido, en tanto no se produzca la notificación de las citadas resoluciones al deudor tributario no puede afirmarse que el procedimiento de fiscalización haya concluido, pudiendo la Administración, en tal sentido, requerir a los contribuyentes información adicional mediante los requerimientos a efecto de aclarar algún aspecto determinado.

Que de otro lado, el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prescribe que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, prevé que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o cuando sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el numeral 6 del artículo 77 del mencionado código, prescribe que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros aspectos, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Que el artículo 129 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente; en caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio del debido procedimiento, en virtud del cual, los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que según el numeral 4 del artículo 3 de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 de su artículo 6, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, pudiendo motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo; especificando que no son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que en el caso de autos, mediante el Requerimiento N° (fojas 1150 y 1151), la Administración solicitó a la recurrente la presentación del Análisis de la liquidación de la Renta Neta imponible adiciones, deducciones, con la identificación de las subcuentas contables donde se encuentran registradas y los papeles de trabajo de cada adición y deducción consideradas en su declaración, Balance de comprobación analítico Anual, Libros contables, entre otros.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1148 y 1149) la Administración dejó

 6



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

constancia que la recurrente presentó lo solicitado y señaló que tal documentación sería evaluada y merituada.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° [redacted] y su Anexo N° 02 (fojas 1135, 1138 y 1139), la Administración señaló que de la verificación de los libros y registros contables proporcionados por la recurrente se observa que contabilizó S/51 600,00 en la cuenta 4962111000 por "Derecho de Llave C/P MN", solicitando a la recurrente explicar por escrito con la base legal respectiva, la naturaleza y los motivos por los que se contabilizó como ingresos diferidos dicha operación, entre otras allí detalladas, requiriéndole: (i) Proporcionar análisis detallado en formato Excel donde se señale: Número de pedido, fecha de pedido, fecha de devengo de la operación, fecha de entrega, número de los asientos contables correspondientes al reconocimiento del ingreso e importe, fechas e importe de cobro, (ii) Exhibir los contratos, adendas y/o modificatorias relacionados a la operaciones solicitadas, y (iii) Comprobantes de pago, medios de pago, documentos de pedido, actas de entrega, asientos contables de la provisión del ingreso diferido, asientos contables del reconocimiento del ingreso devengado, asientos contables del cobro y los sustentos que acrediten el devengo de los ingresos diferidos.

Que mediante escrito de 14 de diciembre de 2015 (foja 1109), la recurrente señaló que lo solicitado corresponde a la facturación que realiza a [redacted] por "derecho de llave", en cumplimiento del contrato suscrito por el subarrendamiento del local comercial ubicado en Pucallpa, adjuntando comprobantes de pago, registros contables de reconocimiento de ingreso devengado, estado de cuenta bancaria que muestra el pago realizado y contratos y adendas de las operaciones solicitadas.

Que en el resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 1129), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la Factura N° [redacted] por "Derecho de llave mes de setiembre 2013 - [redacted] y el contrato firmado con [redacted] en cuya cláusula novena, en el punto 9.2 se indica que "El monto por derecho de llave deberá ser pagado por la LOCATARIA dentro de los treinta (30) días calendarios de la firma del presente documento y no será imputable contra ninguna otra obligación a su cargo." , concluyendo que por tanto, el ingreso debió devengar en el mismo ejercicio 2013.

Que asimismo, cita el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y señala que la recurrente recién realiza la aplicación del ingreso en el ejercicio 2014, debiendo ser un ingreso del 2013, puesto que de acuerdo al contrato, el derecho de llave debió ser pagado dentro de 30 días hábiles, siendo que el contrato fue firmado el 1 de setiembre de 2013, los 30 días de plazo aún corresponden al ejercicio 2013. Por lo cual repara el ingreso, para el cálculo del Impuesto a la Renta por S/51 600,00.

Que mediante Requerimiento N° [redacted] y su Anexo N° 01 (fojas 1105 y 1106), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que presente por escrito los descargos a las observaciones formuladas, entre ellas al Derecho de Llave de acuerdo a contrato, ingreso que devenga en el ejercicio 2013 por S/51 600,00, debiendo adjuntar la documentación que lo sustente.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 22 de mayo de 2017 (fojas 1096 a 100) en el que señaló lo siguiente:

- Reconoce el ingreso por las facturaciones de Derecho de Llave desde la entrega del local, momento a partir del cual se reconoce el ingreso de manera lineal en función al plazo establecido en cada contrato. Indica que en el caso concreto, la entrega del local ocurrió el 25 de abril de 2014, momento a partir del cual se comenzó a devengar el ingreso por derecho de llave en forma lineal en el plazo del contrato, lo que se puede corroborar en el Acta de Entrega así como en los asientos contables de ingreso registrados por ese locatario en el 2014.

- Dicho tratamiento es acorde con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que los





Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

ingresos se imputan sobre la base del principio del devengado. Agrega que en tanto que las normas tributarias no han recogido una definición de devengado deben aplicarse las normas contables, siendo que con respecto al devengo de ingresos relacionados a contratos de arrendamiento, la NIC 17 - Arrendamientos señala que "los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento (...)". Siendo ello así, contablemente correspondía que la empresa reconociera el pago por derecho de llave (el cual califica como un ingreso relacionado a un arrendamiento operativo) de forma lineal durante el plazo del contrato.

- La NIC 17 sostiene que "el comienzo del plazo del arrendamiento es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene la facultad de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda)". Por ello, aun cuando el contrato de arrendamiento señala que el pago por derecho de llave se efectuaría dentro de los 30 días calendarios de firmado el contrato de subarrendamiento, para efectos tributarios y contables dicho ingreso no debería reconocerse sino desde "el comienzo del plazo del contrato", que debe entenderse como la fecha a partir de la cual tenía la facultad de utilizar el activo arrendado.
- Considerando que el Acta de Entrega del local se efectuó el 25 de abril de 2014, correspondía que recién empezará a reconocer el ingreso por derecho de llave en el ejercicio gravable 2014 y de manera lineal durante el plazo del contrato (antes de dicho momento, solo se tenía un pasivo diferido por el monto recibido por el derecho de llave).
- Adjunta Copia del Contrato de Subarrendamiento suscrito entre _____ y _____ y Copia de Acta de Entrega de local de 25.04.2014, Facturas emitidas por renta mínima de julio y agosto de 2014 y copia del asiento del registro de dichas facturas.

Que en el resultado al Requerimiento N° _____ (fojas 1101 y 1102), la Administración hizo mención del inciso c) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso a) del artículo 25 de su reglamento, así como al Informe N° _____ que concluye que el derecho de llave es calificado como un activo intangible y no forma parte del fondo de comercio, y señala lo siguiente:

- En el caso materia de análisis, el derecho de llave está ligado a la aptitud o cualidad del establecimiento comercial (objeto de arrendamiento) de producir beneficios y utilidades; sin embargo, a pesar de que el derecho de llave está coligado al bien productivo (local alquilado) tiene un valor económico en sí y por sí, independientemente del valor del bien singular sobre el cual actúa.
- Dado que el derecho de llave constituye un intangible (para el que lo adquiere) y si bien está incluido en el contrato de subarrendamiento, que liga a ambas partes, este no debe seguir el reconocimiento lineal, del párrafo 50 de la NIC 17 "Arrendamientos" como argumenta el contribuyente, toda vez que constituye para el arrendador un ingreso independiente de los ingresos por arrendamiento, debiendo ser reconocido como ingreso en el momento de su devengo.
- El inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Añade que por su parte, la NIC 1 Presentación de Estados Financieros, prescribe: "Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo. Cuando se utilice la hipótesis contable del devengo, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos."

   8 



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

- El Marco Conceptual para la Información Financiera, refiere que la definición de ingresos incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias como las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.
- Sobre el principio de lo devengado, Enrique Jorge Reig señala que "ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. Añade el citado autor, que el concepto tiene estas características: i) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto, ii) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, iii) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.
- De acuerdo al contrato de subarrendamiento firmado con _____ firmado el 1 de setiembre de 2013, el derecho de llave debió ser pagado dentro de 30 calendario de firmado el contrato, así, el vencimiento del plazo pactado se dio en octubre de 2013, con lo cual el ingreso devenga en el ejercicio 2013 y no en el ejercicio 2014 como el contribuyente sostiene, manteniéndose el reparo a ingresos por S/51 600,00 para efectos de determinar el Impuesto a la Renta del Ejercicio 2013.

Que mediante el Requerimiento N° _____ (fojas 1093 y 1094) , la Administración solicitó a la recurrente que presente sus descargos al reparo detallado en el Anexo N° 01, correspondiente a Ingresos Diferidos Cuenta 4962111000 "Derecho de Llave" señalando que no acreditó documentariamente el diferimiento de los ingresos pagados por parte de _____ por derecho de llave, el mismo que devengó en el período 2013.

Que con escrito de 7 de julio de 2017 (fojas 1082 a 1087), la recurrente señaló lo siguiente:

- Acreditó el diferimiento de ingresos y su devengo en el ejercicio gravable 2014, puesto que durante la fiscalización presentó un análisis detallado por los ingresos involucrados incluyendo (i) el número de comprobante de pago, (ii) el nombre del cliente, (iii) la fecha de devengo de la operación, (iv) la fecha de entrega, (v) el número de los asientos contables correspondientes al reconocimiento del ingreso e importes, (vi) las fechas e importes del cobro, (vii) Copia del contrato de sub arriendo suscrito entre Open Plaza y América Móvil, (viii) Acta de entrega de local de 25.04.2014, (ix) Facturas emitidas por renta mínima de julio 2013 y por renta de agosto, que según contrato, la renta es doble, y, x) Copia del asiento del registro de las facturas mencionadas. Habiendo presentado además escritos fundamentados donde explicaban con claridad el diferimiento del ingreso en el ejercicio gravable 2013 y su devengo en el ejercicio 2014 cuando se produjo la entrega del local.
- El tratamiento contable de la operación bajo la NIC 17 - Arrendamientos ha sido validado por sus Auditores Contables .Externos, reiterando que ante la ausencia de un tratamiento tributario específico en las normas del Impuesto a la Renta, se ha recurrido al tratamiento otorgado por las Normas Internacionales de Contabilidad, que prevén para este tipo de transacciones la aplicación de la NIC 17, la que establece que "los ingresos procedente de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento (..)", por lo que contablemente correspondía reconocer el pago por derecho de llave (el que califica como un ingreso relacionado a un arrendamiento operativo) de forma lineal durante el plazo del contrato.
- La NIC 17 sostiene que "el comienzo del plazo de arrendamiento es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene la facultad de utilizar el activo arrendado, por lo que es la fecha der reconocimiento inicial del arrendamiento y de los activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, por lo que en su caso debía reconocerse el ingreso a partir que América Móvil tenía facultad de utilizar el

 9



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

activa arrendado, lo cual ocurrió recién en el ejercicio gravable 2014.

- La Administración se aleja del tratamiento contable de la NIC 17 y luego invoca la NIC 1 concluyendo que se está frente a un intangible cuyo ingreso debía reconocerse desde que se conocía, no cita las normas contables aplicables al reconocimiento de los intangibles en los Estados Financieros, NIC 38, ni al cumplimiento de sus condiciones para tal efecto, sino que se limita a afirmar que en el caso concreto el intangible debía reconocerse en el ejercicio gravable 2013.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1088 a 1091), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y refiere los mismos argumentos esbozados en el resultado al Requerimiento N° mencionados anteriormente.

Que sobre la base del procedimiento de fiscalización detallado, se emitieron la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° (fojas 1217 a 1226), las que fueron impugnadas por la recurrente.

Que mediante Resolución de Intendencia N° de 31 de enero de 2018, la Administración declaró la nulidad de los mencionados valores, indicando en sus considerandos que de la lectura de los Requerimientos N° y sus respectivos resultados, así como del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° se verifica que el área acotadora no ha motivado ni sustentado lo afirmado respecto a que los ingresos observados por derecho de llave habrían devengado el 1/10/2013, precisando que la sola afirmación y cita del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, resultan insuficientes para acreditar la oportunidad en que habría devengado dicho ingreso.

Que la Administración anota que si bien el auditor fiscal esboza una explicación de la NIC 38, para concluir que un "derecho de llave" califica como un activo intangible, dicho tema no es materia de reparo, el que se circunscribe a la discusión respecto del momento en que habría devengado un ingreso vinculado a un derecho de llave, por lo que se ha producido una falta de motivación.

Que la Administración añade que en los requerimientos se detalló la documentación presentada por la recurrente mas no se efectuó su valoración, por lo que se produjo una falta de actuación probatoria.

Que teniendo en consideración la nulidad de los valores declarada en instancia de reclamación, la Administración notificó el Anexo Ampliatorio N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1253 a 1258), en el que citó los artículos 1666, 1678 y 1681 del Código Civil, referidos al contrato de arrendamiento, asimismo, citó doctrina respecto al concepto de derechos de llave, así como la Resolución de Tribunal Fiscal N° 6106-3-2012, concluyendo que el derecho de llave consiste en una contraprestación que se efectúa a cambio del acceso a un negocio en marcha, a su clientela, al prestigio alcanzado por el establecimiento comercial, al volumen de ventas probables, a la ubicación del local.

Que la Administración indica que aun cuando el derecho de llave puede ser incluido en un contrato de arrendamiento, se trata de dos conceptos de distinta naturaleza: El arrendamiento, en virtud del cual el arrendador se desprende temporalmente de un bien para ceder en uso a un arrendatario a cambio de una renta. Y el derecho de llave, en virtud del cual, en el caso de encontrarnos en el marco de un contrato de arrendamiento, el arrendatario retribuye al arrendador por el traspaso de un intangible consistente en el acceso a un negocio en marcha, a la clientela, al prestigio alcanzado por un establecimiento comercial, por el volumen de ventas probables, por la ubicación del local, etc.

Que refiere que el asunto en controversia se circunscribe a la discusión respecto del momento en que habría devengado el ingreso vinculado al derecho de llave, señalando que según el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Siendo que las normas

 10



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

tributarias no lo han previsto, y de ello depende establecer la oportunidad en que deben reconocerse los ingresos a un ejercicio determinado, debiendo definirse que debe entenderse por devengado, por lo que recurre al concepto que otorga la normativa contable, como son las Normas Internacionales de Contabilidad.

Que cita las Resoluciones N° 965-1-2005, 1203-2-2008 y 05389-8-2013, y señala doctrina sobre el principio de lo devengado, y refiere que el Plan Contable General Empresarial lo define de manera similar en el Anexo 1: "Devengado: Hipótesis fundamental de la contabilidad. Sobre esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), y se informa sobre ellos en los estados financieros".

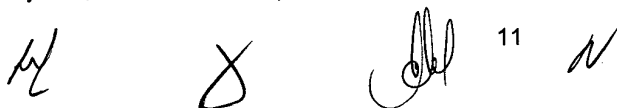
Que asimismo, la Administración hace referencia a la NIC 1 Presentación de estados financieros, que señala que salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable del devengo, cuando se utilice la hipótesis contable del devengo, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual para tales elementos.

Que indica que en virtud de lo establecido en los párrafos 1, 7 y 13 de la NIC 18, corresponde en determinadas circunstancias, se aplique el criterio de reconocimiento de ingresos por separado, teniendo en cuenta los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación; por lo que en el presente caso nos encontramos ante un contrato de arrendamiento que contiene diversas prestaciones: los ingresos que se obtienen por el arrendamiento en sí, y por los derechos de llave; los cuales deben ser reconocidos por separado.

Que respecto al reconocimiento de los ingresos obtenidos por el arrendamiento, indica que el párrafo 50 de la NIC 17 se señala que los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión. Por lo que debe entenderse como ingresos procedentes de los arrendamientos operativos, debe tenerse en cuenta que el párrafo 4 de la NIC 17, precisa que un arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado; por lo que los ingresos provenientes de un arrendamiento son las rentas que percibe el arrendador como retribución por ceder en uso un bien durante un periodo determinado; no considerándose dentro de éstas ningún otro concepto como el derecho de llave.

Que la Administración detalla que en el contrato firmado con . por el Derecho de llave, que se obligan a pagar los arrendatarios en virtud de la cláusula novena del contrato de sub arrendamiento, se establece el importe a pagar por este concepto, así como el modo y oportunidad en que el pago debe ser efectuado, el mismo que se efectuara a 30 días de firmado el contrato. Agrega que respecto de lo que se debe entender por derecho de llave, en ninguna cláusula del contrato se define de forma expresa que retribuye el pago por este concepto; y sostiene que no constituyen la retribución por el arrendamiento del local comercial, puesto que esto se regula en las cláusulas séptima y octava como renta mensual y gastos comunes, por lo que se evidencia que los pagos por derecho de llave no constituyen ingresos propios del arrendamiento de los locales comerciales, debiendo entenderse estos de acuerdo a su naturaleza y objeto; y considerarse que el pago de derechos de llave retribuye la cesión temporal de un intangible consistente en el acceso a un negocio en marcha, la clientela, prestigio alcanzado por el establecimiento comercial, volumen de ventas probables, ubicación del local.

Que concluye la Administración, que el derecho de llave constituye un intangible, que si bien está incluido en el contrato de subarrendamiento este no debe seguir el reconocimiento lineal, argumentado por el contribuyente, de acuerdo al párrafo 50 de la NIC 17 Arrendamientos, debiendo reconocerse en el

 11



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

momento en que devenguen, correspondiendo reconocer los ingresos por derechos de llave, por los que se emite la Factura N° de 24 de setiembre de 2013 por un valor de venta de S/51 600,00; de conformidad con lo previsto en el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18, esto es, en el momento de su devengo, lo que se produce cuando el arrendatario accede a los privilegios de dichos derechos, lo que ocurrió en el ejercicio 2013.

Que refiere respecto del acta de entrega de local, de 25 de abril de 2014, que si bien el local fue entregado en 2014, el arrendatario accede a los privilegios propios de los derechos de llave en el momento de la firma del contrato de arrendamiento pues a partir de dicho momento se produjo la cesión de derechos de llave por parte del arrendador, por lo que no corresponde que los ingresos por derechos de llave sean reconocidos de manera lineal durante el plazo del contrato, sino que deben ser reconocidos en el momento establecido en el Contrato de Sub Arrendamiento, el cual establece que el derecho de llave será pagado dentro de los treinta días calendario de la firma del mismo, habiéndose firmado dicho contrato el 1 de setiembre de 2013, siendo que para el arrendador la sola existencia de un título o derecho a percibir renta, independientemente de que sea exigible o no, lleva a considerarla como devengada y por ende, imputada a ese ejercicio, que para el caso corresponde al ejercicio 2013.

Que la Administración sostiene que el hecho que el pago de derechos de llave haya sido pactado dentro del contrato de arrendamiento, no implica que la contraprestación califique como renta procedente del arrendamiento, pues como se detalló, la retribución responde a una naturaleza distinta, y si bien puede considerarse relacionada a los ingresos procedentes del arrendamiento, se trata de una operación diferente, la misma que es tratada de manera distinta para efectos tributarios.

Que afirma que no puede considerarse que los ingresos por derechos de llave se encuentran comprendidos dentro del término "ingresos procedentes de los arrendamientos operativos" a que hace referencia el párrafo 50 de la NIC 17; pues como se ha indicado, este párrafo se refiere a las rentas que percibe el arrendador como retribución por ceder en uso un bien durante un periodo determinado, no considerándose dentro de estas, otro concepto, como el derecho de llave.

Que respecto de lo señalado por el contribuyente que el tratamiento contable de la operación bajo la NIC 17, ha sido validado por sus auditores externos, la Administración indica que la determinación sobre el momento en que deben ser reconocidos los ingresos se ajusta a lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad correspondientes; por lo tanto, no resulta aplicable ningún otro criterio que no guarde coherencia con ellas.

Que la Administración resalta, que si bien la recurrente alega el reconocimiento lineal del ingreso por derecho de llave, de acuerdo al periodo de duración del contrato de arrendamiento, de la información presentada, verifica que éste contabilizó los ingresos en mayo y junio 2014, es decir en un solo ejercicio.

Que finalmente, respecto de las Facturas N° y emitidas y presentadas por el contribuyente: por renta mínima de julio y agosto 2014; la Administración verifica que no tienen vinculación con los ingresos por derecho de llave, puesto que fueron emitidas por julio y agosto 2014, por conceptos distintos a la materia en controversia.

Que posteriormente, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo del artículo 178 del Código Tributario, materia del presente procedimiento, sobre la base de los Requerimientos N° y Ampliatorio del

Que la recurrente señala que luego del descargo presentado al requerimiento de cierre, la SUNAT incorpora como nuevo argumento de su reparo que se está ante un ingreso por concepto de intangible,

 12



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

por lo que debió reconocerse en el ejercicio 2013, cuando el requerimiento de cierre está dirigido a comunicar las conclusiones de la fiscalización ya culminada.

Que al respecto cabe indicar que de conformidad con lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, el proceso de fiscalización concluye con la emisión de la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso, siendo que antes de su notificación aún se encuentra abierto el procedimiento de fiscalización.

Que en ese mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal mediante las Resoluciones N° 01083-3-2002, 00211-5-2003, 01877-4-2004, 04346-1-2006 y 01801-5-2009, entre otras, las cuales destacan que el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago.

Que cabe indicar que aun cuando la Administración emita un requerimiento posterior al mencionado en el artículo 75 del Código Tributario, este no conlleva un vicio de nulidad, puesto que el procedimiento de fiscalización aún se encuentra en curso, siendo la única consecuencia que el requerimiento que inicialmente fue emitido al amparo del mencionado artículo 75, ya no corresponde a uno en el que se hubiesen expuesto las conclusiones definitivas del procedimiento de fiscalización y por tanto, no le son aplicables las restricciones referidas a la imposibilidad de presentar documentación por el contribuyente luego de vencido su plazo.

Que en ese sentido, en el caso de autos, la emisión y conclusiones señaladas en el Requerimiento N° [redacted] y su resultado, emitidos con posterioridad al Requerimiento N° [redacted] (en el que se hace referencia al artículo 75 del Código Tributario), no se encuentran viciados de nulidad alguna.

Que en ese sentido, tampoco resulta irregular que se hubieran incorporado nuevos argumentos en dichos requerimientos, por cuanto, como ya se ha indicado, se emitieron debidamente dentro de un procedimiento de fiscalización en curso, por lo que la nulidad alegada a este respecto por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado en relación a que mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted] se declaró únicamente la nulidad de la Resolución de Determinación N° [redacted] y la Resolución de Multa N° [redacted] y no de la fiscalización, por lo que no correspondía la emisión de un Resultado Complementario al Requerimiento N° [redacted] cabe señalar que precisamente, habiéndose declarado la nulidad de dichos valores quedó abierto el procedimiento de fiscalización, al carecer de existencia jurídica los actos que lo habrían dado por concluido. Asimismo, no habiéndose declarado la nulidad de los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización, y encontrándose éste en curso, no se encuentra vicio de nulidad alguno en el hecho que la Administración emitiera el Resultado Complementario al Requerimiento N° [redacted].

Que cabe indicar que se declaró la nulidad de los valores por cuanto en el procedimiento de fiscalización no se había realizado la valoración de los elementos probatorios presentados por la recurrente ni se había motivado debidamente el reparo, lo que fue subsanado mediante el Resultado Complementario al Requerimiento N° [redacted].

Que la recurrente señala que en dicho Resultado Complementario la Administración incluyó un nuevo argumento no discutido en fiscalización, como es la aplicación de la NIC 18 y del criterio del devengado en general, para determinar la oportunidad del reconocimiento del derecho de llave, pese a que durante toda la fiscalización lo que se discutía únicamente era la aplicación de la NIC 17 seguida por la compañía y validada por sus auditores externos, frente a la aplicación de la NIC 38 pretendida por la Administración, por lo que vulneró sus derechos de defensa y debido proceso, además de afectar la congruencia con la que está obligada a actuar la Administración en esta materia.

 13



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

Que del análisis de los requerimientos y sus resultados, emitidos en el procedimiento de fiscalización, y detallados en los considerandos precedentes, se puede apreciar que el reparo siempre consistió en que los ingresos diferidos registrados en la cuenta 4962111000 "Derecho de Llave", habían devengado en el ejercicio 2013, al considerar que el derecho de llave debió ser pagado dentro de los 30 días de firmado el contrato, plazo que venció en el ejercicio 2013, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en el Resultado Complementario al Requerimiento N°

la Administración evaluó la documentación y argumentación de la recurrente, analizando las normas contables, doctrina y jurisprudencia respecto del concepto del devengado, entre ellas, el Marco Conceptual y las NICs 1 y 18, no apreciándose argumentos nuevos no discutidos durante la fiscalización, sino el análisis del reparo efectuado durante la fiscalización de acuerdo a los medios probatorios y normatividad, doctrina y jurisprudencia aplicable, por lo que no se aprecia vulneración alguna a su derecho de defensa, ni al debido procedimiento, ni menos aún refleja incongruencias en el actuar de la Administración.

Que la recurrente sostiene que el Resultado Complementario al Requerimiento N° y la Resolución de Determinación N° materia de impugnación, no se encuentran debidamente motivados, por cuanto contienen un simple detalle de los argumentos esgrimidos por la recurrente y cita las cláusulas de los contratos, así como jurisprudencia y doctrina que no se encuentran referidas a situaciones similares sino a un concepto de derecho de llave en el marco de un traspaso de negocio que no es aplicable en el presente caso, lo que constituye una motivación aparente.

Que al respecto cabe indicar que de la verificación del Resultado Complementario al Requerimiento N° y la Resolución de Determinación N° detallados en los considerandos precedentes, se aprecia que se analizan los documentos y argumentación presentada por la recurrente, explicando las razones fácticas y jurídicas que llevan a la Administración a concluir que correspondía considerar como ingreso del ejercicio 2013, el monto registrado como ingresos diferidos en la cuenta por el monto de S/51 600,00, por lo que lo alegado en contrario carece de sustento, debiéndose agregar que el hecho que la recurrente no concuerde con los argumentos expresados por la Administración no puede llevarla a concluir la existencia de una motivación aparente.

Que finalmente, la recurrente alega la nulidad de la resolución apelada por cuanto intenta ampliar la nulidad declarada en la Resolución de Intendencia N° y vuelve a cometer el mismo error de motivación, puesto que pretende alejarse del tratamiento contable otorgado (NIC 17), lo cual procede cuando existe un tratamiento tributario específico distinto, para regresar a continuación a las normas contables, esta vez a la NIC 18 Devengado (tal como lo hizo en la discusión original, al recurrente a la NIC 38 Intangibles), lo que vulnera su derecho de defensa y al debido procedimiento.

Que al respecto cabe indicar que de la verificación de la resolución apelada, se aprecia que se analizan y responden todos los argumentos presentados por la recurrente, explicando las razones fácticas y jurídicas que llevan a la Administración a confirmar la resolución apelada, debiéndose reiterar que el hecho que la recurrente no concuerde con los argumentos expresados por la Administración no puede llevarla a concluir la existencia de una motivación aparente, no apreciándose vulneración alguna a sus derechos de defensa y al debido procedimiento.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que de lo expuesto, se establece que la controversia se centra en determinar la oportunidad del devengo de los ingresos por los denominados derechos de llave, percibidos por la recurrente en el ejercicio 2014, siendo que para la Administración el devengo se produjo en el ejercicio 2013, al momento de la suscripción de los contratos de arrendamiento y vencimiento del plazo para su pago, mientras que para la recurrente se devengaron de forma lineal durante el plazo de estos.

Que de lo actuado en fiscalización, se tiene que el 1 de setiembre de 2013 la recurrente suscribió un

   14 



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

contrato de subarrendamiento de local comercial con .

(fojas 1013 a 1042).

Que por medio del referido contrato de subarrendamiento, la recurrente se obligó a ceder en uso el local comerciales ubicado en el primer piso del Centro Comercial Open Plaza Pucallpa, identificado en la cláusulas segunda, el cual sería dedicados a las actividades indicadas en la cláusula quinta, por el plazo señalado en la cláusula sexta, contado a partir del término del plazo concedido a la locataria para acondicionar el local o desde que inicie operaciones, lo que ocurra primero, estableciendo que al vencimiento del referido contrato las partes de común acuerdo podrían renovar su plazo de duración o celebrar uno nuevo.

Que en la cláusula séptima de dicho contrato, la arrendataria se obligó al pago de una renta mensual equivalente a S/120,00 por metro cuadrado, estableciéndose además una renta mensual doble para los meses de agosto y diciembre.

Que de otro lado, en la cláusula novena se estipula el pago de un «derecho de llave» en los siguientes términos (foja 1033):

9.1 *Adicionalmente a la renta mensual, la LOCATARIA se obliga al pago de la suma equivalente a S/51,600.00 (cincuenta y un mil seiscientos y 00/100 Nuevos Soles), más el Impuesto General a las Ventas aplicable, por concepto de derecho de llave (también conocido como pie de ingreso).*

Vencido el Plazo del Contrato, en caso las Partes decidan renovarlo, la LOCATARIA no estará obligada a efectuar un nuevo pago por concepto de Derecho de Llave, siempre que se mantenga en el LOCAL o en uno de un área igual o menor.

9.2 *El monto por el derecho de llave deberá ser pagado por la LOCATARIA dentro de los treinta (30) días calendarios de la firma del presente documento y no será imputable contra ninguna otra obligación a su cargo.*

Que la recurrente no ha presentado la factura emitida por derecho de llave, sino únicamente las Facturas N° y por el arrendamiento de julio y agosto de 2014 (fojas 1009 y 1010).

Que de acuerdo al artículo 1148 del Código Civil, el obligado a la ejecución de un hecho debe cumplir la prestación en el plazo y modo pactados o, en su defecto, en los exigidos por la naturaleza de la obligación o las circunstancias del caso.

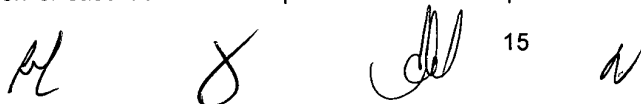
Que conforme con el artículo 1220 del citado código, se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

Que según el artículo 1351 del código mencionado el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial.

Que en cuanto al arrendamiento, el artículo 1666 del Código Civil establece que por este, el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.

Que en el artículo 1678 del mismo código se establece que el arrendador está obligado a entregar al arrendatario el bien arrendado con todos sus accesorios, en el plazo, lugar y estado convenidos, precisando que si no se indica en el contrato el tiempo ni el lugar de la entrega, debe realizarse inmediatamente donde se celebró, salvo que por costumbre deba efectuarse en otro lugar o época. Asimismo, el artículo 1680 añade que también está obligado a mantener al arrendatario en el uso del bien durante el plazo del contrato y a conservarlo en buen estado para el fin del arrendamiento y a realizar durante el arrendamiento todas las reparaciones necesarias, salvo pacto distinto.

Que en el caso de autos se aprecia del contrato que el «derecho de llave» responde únicamente a la

 15



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

obligación de la recurrente en su condición de arrendador de relacionarse jurídicamente con el arrendatario en el marco del contrato de arrendamiento de local comercial, esto es, es una contraprestación por la sola celebración del contrato (indicándose incluso que de decidir su renovación, vencido el plazo de contrato, la locataria no estaría obligada a efectuar un nuevo pago por dicho concepto); lo que supone una obligación de hacer que tiene como prestación la celebración (suscripción) del referido contrato de arrendamiento; así, cumplida la prestación por el arrendatario (pagar el derecho de llave) y de la recurrente (celebrar el contrato de arrendamiento), se generan las obligaciones propias del arrendamiento, esto es, por el lado del arrendador, la relativa a la entrega de los locales comerciales en el estado y plazo convenidos, así como a mantener a los arrendatarios en el uso de los locales durante la vigencia de los contratos, y por el lado del arrendatario, la de recibir el bien, cuidarlo diligentemente y usarlo para el destino que se le concedió en el contrato, pagar la rentas, gastos y aportes convenidos, permitir la inspección de los locales, etc.

Que es del caso destacar que ni en la cláusula del derecho de llave ni en ninguna otra del contrato se ha previsto supuesto alguno de devolución del pago efectuado por el arrendatario por dicho concepto, lo que encuentra sentido por el hecho de que la obligación de cargo de la recurrente se agota con la celebración del contrato de arrendamiento, por lo que se entiende ejecutada íntegramente la prestación a su cargo en dicho momento, resultando inaplicable, en tal caso, supuesto alguno por inejecución de obligaciones que diera lugar a la devolución del mencionado pago.

Que sobre el particular, el literal a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29306, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengado a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al respecto, el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros indica que los estados financieros se preparan sobre la base del devengado, según la cual los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo u otro equivalente al efectivo, debiendo registrarse en los libros contables y presentarse en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponden.

Que por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 - Ingresos —norma que debe aplicarse en la contabilización de ingresos provenientes de la venta de bienes, la prestación de servicios y uso por terceros de los activos de la empresa que generan intereses, regalías o dividendos— señala que los ingresos deben ser reconocidos cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

Que según el párrafo 13 de la NIC 18, normalmente el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación.

Que de acuerdo con el párrafo 20 de la NIC 18, cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, los ingresos ordinarios asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la prestación a la fecha del balance. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) el importe de los ingresos pueda medirse con fiabilidad; (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción; (c) el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad; y d) los costos ya

16



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

Que conforme con el párrafo 24 de la mencionada NIC el grado de realización de una transacción puede determinarse mediante varios métodos. Cada entidad usa el método que mide con más fiabilidad los servicios ejecutados. Entre los métodos a emplear se encuentran, dependiendo de la naturaleza de la operación: (a) a inspección de los trabajos ejecutados; (b) la proporción que los servicios ejecutados hasta la fecha como porcentaje del total de servicios a prestar; o (c) la proporción que los costos incurridos hasta la fecha suponen sobre el costo total estimado de la operación, calculada de manera que sólo los costos que reflejen servicios ya ejecutados se incluyan entre los costos incurridos hasta la fecha y sólo los costos que reflejan servicios ejecutados o por ejecutar se incluyan en la estimación de los costos totales de la operación. Ni los pagos a cuenta ni los anticipos recibidos de los clientes reflejan, forzosamente, el porcentaje del servicio prestado hasta la fecha.

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha adoptado como criterio que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en la misma línea, en la Resolución N° 02198-5-2005 este Tribunal ha señalado que de acuerdo con el principio del devengado, a fin del reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

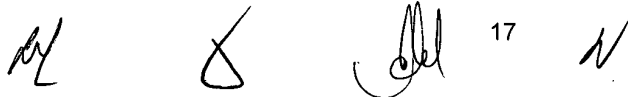
Que por su parte el párrafo 3 de la NIC 17 – Arrendamientos, señala que esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes.

Que de acuerdo al párrafo 4 de la precitada NIC un arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Que conforme al párrafo 50 de la indicada NIC, los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se reconocerán como ingresos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado en cuestión.

Que conforme con las normas y criterios jurisprudenciales expuestos, se tiene, por un lado, que el criterio de reconocimientos de ingresos dispuesto por la NIC 17 —de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento— resulta de aplicación a las sumas de dinero, ya sea pagada en forma única o en cuotas, por el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado. Asimismo, que en el caso de prestaciones de servicios, a efectos del reconocimiento de los ingresos, se deberá tener en cuenta que el importe de los ingresos pueda medirse con fiabilidad; que sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción; así como el grado de terminación de la transacción, en la fecha del balance, pueda ser medido con fiabilidad.

Que en el presente caso, conforme se ha indicado precedentemente el derecho de llave acordado por las partes no resulta en un pago que retribuya el uso del local comercial cedido por la recurrente —dicho pago se encuentra previsto, como se ha dado cuenta, en la cláusula séptima del contrato—, constituyendo un

 17



Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

pago efectuado por la celebración del contrato de arrendamiento, esto es un elemento identificable que si bien está relacionado al contrato de arrendamiento resulta independiente del pago de la merced conductiva y de otros pagos establecidos en el contrato que sí tienen que ver con beneficios que se obtienen a lo largo de la ejecución del contrato; es el caso, por ejemplo, de los pagos previstos en la cláusula octava del contrato referidos a gastos comunes, los cuales sí se encuentran directamente relacionados con el arrendamiento en sí y, por ende, correspondía que fueran reconocidos sobre la base del patrón temporal del uso de los locales a lo largo del tiempo.

Que debe tenerse en cuenta, asimismo, que el grado de realización de la obligación derivada del pago del derecho de llave, esto es el grado de terminación de la transacción se cumple, al haberse ejecutado la prestación íntegramente a la fecha del balance, cumpliéndose también con que el importe del ingreso que debe ser reconocido como tal puede medirse con fiabilidad, al estar expresamente establecido en el contrato; cumpliéndose, finalmente, con la probabilidad de que la empresa reciba los beneficios económicos, toda vez que la recurrente recibió los beneficios de los derechos de llave pagados por los arrendatarios en las fechas establecidas en los contratos.

Que en tal orden de ideas, el ingreso por concepto del denominado derecho de llave, por el contrato de subarrendamiento suscrito por la recurrente en el ejercicio 2013 se devengó el citado ejercicio; correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada.

Que en cuanto a que existe una vinculación legal entre el derecho de llave y la relación de arrendamiento puesto que, si la referida relación no se cumple en la forma pactada y en el plazo pactado, entonces el arrendatario tiene el derecho legal de exigir la restitución de lo que pagó por concepto de derecho de llave, corresponde remitirse a lo indicado respecto a la prestación de cargo del arrendador en la obligación del derecho de llave pactado.

Que con relación a que considerando que el Acta de Entrega del local se efectuó el 25 de abril de 2014, correspondía que recién empezará a reconocer el ingreso por derecho de llave en el ejercicio gravable 2014 y de manera lineal durante el plazo del contrato, cabe indicar que conforme a lo expuesto, el pago de derecho de llave no se encontraba vinculado ni condicionado a la entrega del local, por lo que lo alegado al respecto carece de sustento.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 11293 y 1294), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que 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; la cual se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones² del mismo código, antes de la modificación del mencionado decreto legislativo.

² Situación en la que se encuentra la recurrente conforme su Comprobante de Información Registrada (foja 1413).





Tribunal Fiscal

N° 00847-1-2021

Que la Resolución de Multa N° _____ fue emitida sobre la base, del reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 contenido en la Resolución de Determinación N° _____ el cual se ha mantenido en esta instancia, por lo que procede emitir similar pronunciamiento y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.


Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 1429).


Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 25 de enero de 2019.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/rmh