



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

EXPEDIENTE N° : 7587-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 5 de marzo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ (R.U.C. N° _____), contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de abril de 2010, emitida por la Intendencia Regional Piura 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 de Tercera Categoría del ejercicio gravable 2005 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto al reparo por exceso de gasto por concepto de póliza de seguro de embarcaciones que en virtud del Contrato Integral de Servicios Marítimos en el ejercicio 2005 prestó a título oneroso diversos servicios marítimos a la empresa _____ (en adelante Petro-Tech), entre ellos, la operación, mantenimiento y reparación de 22 embarcaciones proporcionadas por dicha empresa que eran utilizadas en actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en el _____, por lo que el uso de las embarcaciones operadas se encuentra directamente vinculado con la generación de renta gravada cumpliendo así como con el principio de causalidad.

Que añade que ninguna de las embarcaciones formaba parte de sus activos sino que eran utilizadas en las actividades desarrolladas por _____ en función al citado contrato, por lo que se desvirtúa el cuestionamiento efectuado por la Administración relacionado con la propiedad de los activos. Agrega que si bien no tenía el título de propietario o arrendador de las embarcaciones, tenía el título de operador de las embarcaciones lo que genera mayores responsabilidades por su uso y potenciales daños que se cause a la propiedad de _____ o de terceros, teniendo un mayor deber de responder en caso de pérdidas o daños causados, por lo que resulta razonable que cubra dichos riesgos mediante la contratación de seguros, cuyos pagos le originaron un gasto que cumplen con el principio de causalidad al estar destinados a mantener la fuente productora.

Que indica que los gastos incurridos en los seguros contratados a fin de coberturar a las embarcaciones fueron tomados en cuenta como costos operativos para efectos de la fijación de los precios de los servicios marítimos prestados a _____ durante el ejercicio 2005, habiéndose acreditado mediante la presentación del Estudio Técnico de Precios de Transferencia elaborado por la firma _____ que obtuvo un margen de rentabilidad de 34,57%, que es superior al del mercado, lo que evidencia que pudo trasladar todos los costos y gastos incurridos en sus operaciones a Petro-Tech, lo que acredita que no incurrió en liberalidad alguna.

Que señala que de acuerdo con la Cláusula 5.5 del Contrato Integral de Servicios Marítimos se encontraba obligada a indemnizar a _____ por cualquier pérdida o daño originado por actos u omisiones que le fueran imputables como operador de las embarcaciones, incluyendo la innavegabilidad total o parcial de éstas, por lo que en caso ocurriese alguna pérdida o daño sobre las mismas o sobre terceros o _____ se encontraba obligada a responder por ellas, obligaciones que debían ser aseguradas a satisfacción de _____ lo que ocurrió mediante la contratación de las pólizas, por lo que tales desembolsos no califican como una liberalidad, más aun si la cobertura de las pólizas de seguro contratadas incluye no solo la cobertura al casco y maquinaria contenida en las embarcaciones sino que incluye todos los riesgos civiles que ocasionen productos y operaciones comerciales, por lo que considera que tenía la obligación contractual de obtener los seguros por concepto _____ respecto de la totalidad de las embarcaciones y cita las



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

Resoluciones N° 19437-1-2012 y 20001-1-2012. Alega que interpretar que esta cláusula no contiene la obligación de responder por los bienes de _____ por el sólo hecho que no se consignó expresamente la obligación de asegurar las embarcaciones constituye una errónea interpretación que restringe el alcance que las partes le quisieron conferir a dicho contrato.

Que afirma que comparte junto con _____ la interpretación de considerar que la cláusula citada obliga a coberturar todos los riesgos que pudieran ocasionar las embarcaciones operadas, ya sea en terceros o en sí mismas (pérdida o deterioro de las embarcaciones o de los bienes contenidos en éstas), no requiriéndose una cláusula contractual por escrito que literalmente lo precise, ya que no existe norma legal que ordene formalidad alguna sobre dicho tipo de contratos, lo que se corrobora con la cláusula sexta en la que se aprecia que Petro-Tech no tiene la obligación de asegurar las embarcaciones y lo que evidencia que tiene la obligación de restituir la nave en el estado en que la recibió, según se verifica en las actas de entrega de las embarcaciones.

Que indica que tanto en el supuesto que _____ hubiese contratado o no la póliza, en caso de producirse un siniestro tendría que pagar los daños causados a la _____ al ser responsable del manejo y mantenimiento de las naves, lo que representaría una gran pérdida económica, por lo que considera que responder por los daños causados producto de la actividad generadora de renta está íntimamente relacionado con el mantenimiento de su fuente productora, por lo que considera que se encontraba obligada contractualmente a asumir el riesgo por el pago de la totalidad de los gastos por seguro.

Que asimismo, señala que según la cláusula 8 de citado contrato se obligó expresamente a asumir el pago del seguro que cubra la responsabilidad por contaminación y por accident, Robbery así como la responsabilidad de manera general por la pérdida, daños y deterioro de las embarcaciones que ocurrieran durante la ejecución del contrato.

Que agrega que de acuerdo a lo señalado en las cláusulas 5.1, 5.10 y 13.1 del referido contrato, al encargarse de la administración y operación de las embarcaciones asumió la posesión de las mismas durante el ejercicio 2005 puesto que asumió el control de la designación del capitán y tripulación, por lo que es responsable de la seguridad y del mantenimiento del buque, esto es la gestión náutica de las embarcaciones y que este Tribunal en las Resoluciones N° 19437-1-2012 y 20001-1-2012, emitidas en un caso similar, señaló que la deducción del seguro de las embarcaciones correspondía a la empresa que tenga la gestión náutica de la embarcación, lo que ha sucedido en el presente caso.

Que refiere que aun sin previsión contractual y por el simple derecho de las obligaciones previsto en el Código Civil, tendría que responder por los daños ocasionados en el devenir de sus operaciones, al amparo de la responsabilidad extracontractual prevista en los artículos 1969° y 1970° del Código Civil, por lo que resulta razonable que contrate un seguro para reducir el impacto de tales eventualidades generadas en el curso de su actividad productora de renta, lo que evidencia la causalidad del gasto.

Que en cuanto a lo alegado por la Administración respecto que al no ser propietario de las embarcaciones no debía asumir responsabilidades como si se tratara del propietario, señala que el Tribunal en las Resoluciones N° 05203-4-2008, 11792-2-2008, 01566-5-2006, 00657-1-2007 y 19437-1-2012 se ha pronunciado sobre la posibilidad de deducir gastos vinculados a embarcaciones sobre los que no se ostenta un título de propiedad, admitiendo su deducción cuando se cuente con algún título que permita su explotación, como ocurre en el presente caso.

Que en el supuesto negado que el Tribunal Fiscal estime que no estaba obligada contractualmente a asumir los gastos de póliza de seguro, si se encontraba obligada legalmente a cumplir con las normas relativas a la protección y conservación del medio ambiente por ser de orden público, las que no sólo la hacen responsable de las acciones de prevención y cuidado del medio ambiente sino de los eventuales daños que pudiera ocasionar con ocasión de la ejecución del contrato, por lo que se encontraba obligada a asumir el pago del seguro denominado _____ ; asimismo, según lo dispuesto por el

 ²  



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

Código de Medio Ambiente y los recursos naturales y la Ley General del Ambiente, tenía la obligación de cumplir con el deber de prevención y asumir los costos vinculados a dicho deber, por lo que era su obligación legal contratar la póliza que permitiera cubrir los potenciales daños al medio ambiente en el transporte de hidrocarburos y que según lo dispuesto en el Reglamento para la Protección Ambiental en las actividades de hidrocarburos y el Reglamento de la Ley de Control y Vigilancia de las actividades Marítimas, Fluviales y Lacustres, en su calidad de operador de embarcaciones y como condición para zarpar, tenía la obligación de contar con un seguro para responder por los daños por contaminación que pudiera causar. A ello debe agregarse que dicha obligación legal se encuentra recogida en la Cláusula 12 del referido contrato cuando señala que se encontraba obligada a contar con un seguro para responder por los daños de contaminación que pudiera causar.

Que en relación con el reparo por omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos, indica que en la medida que el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, relacionado al establecimiento del valor de mercado para la operaciones entre partes vinculadas, recién se dio mediante el Decreto Legislativo N° 945, disposición que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2004, no debe aplicarse intereses para una operación financiera efectuada con anterioridad a la entrada en vigencia de dicho artículo, puesto que la ley no tiene efecto ni fuerza retroactiva.

Que añade que las normas reglamentarias del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta recién fueron aprobadas mediante el Decreto Supremo N° 190-2005-EF vigente a partir del ejercicio 2006, por lo que en el ejercicio 2005 no existía norma legal alguna que precisara la forma de cuantificación de la renta ficta proveniente de ajustes de valor generados por la aplicación de las reglas de precios de transferencia, por lo que las normas para medir los ajustes de precios de transferencia no aplican para determinar la renta ficta proveniente de préstamos gratuitos.

Que agrega que los valores impugnados son parcialmente nulos en el extremo referido al reparo por aplicación de las normas de precios de transferencia al encontrarse sustentados en un requerimiento que ha vulnerado el procedimiento de fiscalización legalmente establecido en el Código Tributario. Afirma que la Administración no le ha notificado el requerimiento a que se refiere el numeral 18° del artículo 62° del Código Tributario lo que conlleva a la nulidad parcial del citado procedimiento de fiscalización y, por tanto, la nulidad parcial de los valores impugnados; y agrega que en el supuesto negado que se considere que el Requerimiento N° cumple con la finalidad prevista en el artículo citado, es preciso anotar que en dicho documento no se le exigió que designara a los representantes que tendrían acceso a los comparables de terceros, así como tampoco se le habría otorgado el plazo de 45 días hábiles para analizar los comparables opuestos por la Administración, ya que para efectuar el descargo se le otorgó un único plazo de 10 días hábiles, además de no haber señalado los motivos por los que la operación de financiamiento utilizada como comparable reunía las condiciones necesarias para ser considerada como tal, lo cual limita el derecho de defensa.

Que considera que la Ley del Impuesto a la Renta no contempla expresamente la existencia de "rentas imputadas" ni de "ajustes de valor" para el caso de colocaciones efectuadas en el exterior que generan rentas de fuente extranjera, en tanto las únicas rentas de fuente extranjera gravadas en dicha ley son "rentas reales", no siendo de aplicación las normas de precios de transferencia las cuales están previstas única y exclusivamente para el caso de rentas de fuente peruana obtenidas por la colocación de capitales en el país por sujetos domiciliados y cita las Resoluciones N° 05578-5-2014 y 05991-5-2014.

Que manifiesta que la Administración ha utilizado como comparable una operación de financiamiento con la empresa Offshore Express Inc. sin tomar en consideración que esta última era a su vez su empresa vinculada, por lo que no resulta un comparable válido, según lo dispuesto en el inciso d) del artículo 32° de la mencionada ley. Además, indica que la Administración no ha tenido en cuenta las características de la operación ni los términos contractuales, conforme lo exige el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

Que en efecto, alega que se ha utilizado como referente "comparable" la tasa de interés de 9,38% correspondiente a una operación con un periodo de financiamiento de 2 años sin verificar que el plazo de devolución de la operación reparada era mayor, por lo que correspondía aplicar una tasa de interés menor; y agrega que dicha tasa ha sido utilizada por la Administración para todo el ejercicio 2005 lo cual tampoco es arreglado a ley, toda vez que en el supuesto negado que el Tribunal Fiscal acepte como válido el Estudio de Precios de Transferencia exhibido durante la fiscalización, correspondía la aplicación de la tasa de interés según el rango intercuartil resultante para cada mes del ejercicio 2005, que en todos los meses fue menor a la tasa de interés de un 9,38%.

Que indica que la Administración no realizó análisis de comparabilidad válido puesto que procedió a utilizar la tasa de interés de 9,38% como comparable y como valor de mercado con base en las tasas de interés publicadas por la SBS para bancos locales, no obstante, dichas tasas no reflejan una operación en particular, sino que como lo ha manifestado la SBS, en su Oficio N° _____, son una media de lo que declaran 8 bancos en el país, refiere que el hecho que sus asesores hayan utilizado erróneamente la tasas promedio publicadas por la SBS en sus estudios de precios de transferencia no convalida ni autoriza la utilización de índices o tasas promedio en la SUNAT, agrega que de acuerdo con diversa jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal contenida en las Resoluciones N° 14610-8-2013, 19639-8-2011, 07975-4-2014, 11054-2-2014, 06711-8-2014, 05578-5-2014 y 5608-1-2017, para determinar el valor de mercado en aplicación de las normas de precios de transferencia, no basta utilizar "promedios" o "información estadística" sino que la Administración se encuentra obligada a efectuar un análisis de comparabilidad con relación a empresas independientes, utilizando como comparables operaciones concretas que se desarrollen bajo las mismas condiciones y circunstancias.

Que manifiesta que la resolución de multa impugnada ha sido emitida sobre la base de los citados reparos, y teniendo en cuenta que éstos no se encuentran arreglados a ley, procede dejarla sin efecto, y en el supuesto negado que los reparos se confirmen tampoco resultaría de aplicación la sanción de multa puesto que su declaración no puede ser calificada como falsa, ya que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario no comprende aquellos casos en que los contribuyentes tuvieron una interpretación de la norma distinta a la de la SUNAT, posición que es compartida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República en el Expediente N° _____ al señalar que debe analizarse y evaluarse la intención del contribuyente.

Que indica que este Tribunal al momento de resolver debe tener en cuenta el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° _____, que precisa los alcances de la Sentencia N° _____; en el extremo vinculado al cálculo de los intereses moratorios.

Que la Administración señala en relación con el reparo por exceso de gasto por concepto de póliza de seguro de embarcaciones, que el Contrato Integral de Servicios Marítimos suscrito entre la recurrente y la empresa Petro-Tech no contempla la obligación de la recurrente de contratar y asumir los gastos de un seguro de las embarcaciones que recibe para operación, contemplando solo la obligación de contratar un seguro de sus obligaciones en virtud de la Cláusula 5.5, esto es, un seguro que cubra los riesgos de responsabilidad en razón de actos u omisiones de la recurrente en relación con la ejecución de los servicios a ser prestados en virtud del contrato, por lo que al no existir obligación legal o contractual relacionada a sus actividades, procedió a mantener el reparo.

Que respecto al reparo por omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos, refiere que de conformidad con el principio de aplicación inmediata de las normas, el procedimiento de determinación del valor de mercado a que se refiere el artículo 32°A de la Ley del Impuesto a la Renta sobre el préstamo otorgado por la recurrente a su empresa vinculada por el contrato de préstamo sin cobro de intereses, suscrito el 29 de enero de 2003, resulta de aplicación a partir de la modificación de la Ley del Impuesto al a Renta, dispuesta mediante Decreto Legislativo N° 945, vigente a partir del 1 de enero de 2004; en ese sentido, considera que la recurrente debió haber calculado intereses por el citado



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

préstamo respecto del saldo de la deuda existente al 1 de enero de 2004 y que se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2005.

Que mediante Carta de Presentación N° SUNAT¹ (foja 1288) y Requerimientos N° (fojas 1226 y 1227), (fojas 496 a 500), (fojas 953 a 958) y (fojas 1219 a 1221) la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización al Impuesto a la Renta de la tercera categoría por los períodos enero a diciembre de 2005.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración reparó, entre otros, el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por: i) Omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos y ii) Exceso de gasto por concepto de póliza de seguro de embarcaciones³.

Que como consecuencia de dichos reparos, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (fojas 1598 a 1612) y la Resolución de Multa N° (fojas 1596 y 1597), emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Que en tal sentido, corresponde evaluar si los mencionados reparos han sido emitidos conforme a ley.

Resolución de Determinación N

Omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1607 a 1609 y 1611), se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos por el importe de S/ 775 139,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados y señalando como base legal los artículos 32° y 32°A del Texto Unico Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N°, la Administración señaló a la recurrente que había observado movimiento en las cuentas por cobrar diversas relacionadas con préstamos concedidos, por lo que le solicitó que exhibiera los contratos originales de los préstamos otorgados, tanto durante el ejercicio como el correspondiente al saldo inicial, asimismo, debía sustentar documentariamente y con la base legal respectiva, la procedencia u origen del dinero cedido en préstamo, los documentos bancarios de las operaciones efectuadas para la realización de los préstamos (recepción, amortización y cancelación), y la contabilización del préstamo y sus intereses.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, señaló mediante escritos de fechas 22 de junio y 16 de julio de 2007 (fojas 469 a 488) que realizó dos préstamos a la empresa y que mantenía un saldo al 31 de diciembre de 2005 de cuentas por cobrar diversas de US\$ 13 780 195,87, conformado por: (i) US\$ 2 408 552,91 (equivalente a S/ 8 263 745,03), que representaba el saldo de un préstamo otorgado en el año 2003 a dicha empresa, pactado sin intereses, por la suma de US\$ 9 175 000,00, y (ii) US\$ 11 371 642,96 (equivalente a S/ 39 016 107,04), correspondiente a un préstamo otorgado en el año 2004, pactado con intereses, a la referida entidad.

¹ Notificada mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1288).

² Notificados mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de las personas que intervinieron en las diligencias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1226, 500, 959 y 1222).

³ De autos se aprecia que la recurrente no ha cuestionado los reparos por depreciación no aceptada tributariamente y gastos no aceptados tributariamente.



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

Que en el punto 7 del resultado del referido requerimiento (foja 496/reverso), la Administración dejó constancia que la recurrente detalló los préstamos otorgados y los saldos pendientes; sin embargo, detectó observaciones que serían comunicadas mediante requerimiento complementario.

Que mediante el punto 1 y el Anexo N° 1 al Requerimiento N° ¹ (fojas 1220 y 1221), la Administración señaló a la recurrente que del préstamo otorgado a la empresa Offshore Express Inc. en el año 2003 por el importe de US\$ 9 175 000,00, según contrato de mutuo de 29 de enero de 2003, mantenía un saldo de US\$ 2 408 552,91 (equivalente a S/ 8 263 745,00), con el cual inició y finalizó el ejercicio 2005, el cual no generó algún tipo de interés, por lo que le solicitó que sustentara el no haber cobrado y/o provisionado intereses que debieron ser calculados aplicando la tasa del 9,38% anual, la cual fue utilizada en el cálculo de intereses de otro préstamo otorgado a la empresa Offshore Express Inc. según contrato de mutuo firmado el 1 de marzo de 2004, tasa que incluso se verificaba del Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio 2005 presentado por la recurrente.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, presentó el escrito de fecha 27 de marzo de 2008 (fojas 1204 a 1211), señalando que no cobró intereses por el préstamo de US\$ 9 175 000,00 otorgado a la empresa Offshore Express Inc. en cumplimiento a lo estipulado en el contrato de mutuo firmado el 29 de enero de 2003, el cual fue suscrito antes de la entrada en vigencia del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado mediante Decreto Legislativo N° 945, por lo que no resulta aplicable dicha normatividad.

Que según se aprecia del punto 1 y el Anexo N° 1 al cierre del referido requerimiento (fojas 1217 y 1218), la Administración indicó que si bien el contrato de mutuo fue firmado en fecha anterior a la disposición normativa que especificó el cálculo de intereses para los casos generados entre entidades vinculadas⁵, su aplicación era de observancia obligatoria a partir de su entrada en vigencia, no pudiendo ser desautorizada por un convenio privado entre las partes, toda vez que las leyes únicamente pueden no aplicarse o dejarse de aplicar por mandato de otra ley, por lo tanto, determinó que la recurrente debió haber calculado intereses en el préstamo otorgado el 29 de enero de 2003 a la empresa Offshore Express Inc. respecto del saldo que mantenía al 1 de enero de 2005, monto sobre el cual se calculó intereses según se detalló en el Anexo N° 2 (foja 1216) donde se aprecia que al saldo del préstamo al 31 de diciembre de 2005 ascendente a S/ 8 263 745,00, se le aplicó la tasa de 9,38%, lo que originó intereses omitidos de S/ 775 139,00.

Que de la revisión del Contrato Mutuo para la Concesión de Dinero (*mutual contract for money grant*) suscrito entre la recurrente y la empresa Offshore Express Inc. el 29 de enero de 2003 (fojas 314 a 316), se aprecia en la Cláusula 1.2 que la recurrente otorgó a la citada empresa un préstamo para el desarrollo de proyectos y de acuerdo con la Cláusula 2.1 el monto otorgado por la recurrente fue de US\$ 9 175 000,00, suma que la empresa se comprometió a devolver al otorgante sin cargo de intereses.

Que en el caso materia de análisis de manera previa se analizará si correspondía la determinación de intereses por el saldo del préstamo que mantenía la recurrente al 1 de enero de 2005 por aplicación del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta aun cuando según contrato de mutuo dicho préstamo fue pactado sin intereses.

Que el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto legislativo N° 945, disponía que para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que

⁴ Notificado mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1222).

⁵ Hecho que ha sido reconocido por la recurrente, y se aprecia del Estudio de Precios de Transferencia (fojas 1040 a 1046).



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

publique la Superintendencia de Banca y Seguros y que registrá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor, y tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a 6 meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que agregaba en su último párrafo que las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes de dicho artículo serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo, de lo contrario será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 32° de dicha Ley.

Que al respecto, de acuerdo con el artículo 32° de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 945⁶, en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efecto del impuesto sería el de mercado, añadiendo que si el valor asignado difería del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el artículo 103° de la Constitución Política del Perú, establece que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

Que el artículo 109° de la mencionada constitución, señala que la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo en parte.

Que de acuerdo a los citados artículos, la legislación peruana ha optado por el principio de aplicación inmediata de las normas, según el cual, las normas son aplicables a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tienen vigencia.

Que en ese sentido, la modificación del artículo 32° introducida por el Decreto Legislativo N° 945, vigente desde el 1 de enero de 2004, resulta aplicable a la determinación del valor de mercado por las transacciones realizadas entre empresas o partes vinculadas.

Que cabe indicar que el primer párrafo del artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, fue modificado por la Ley N° 28655, con vigencia a partir del ejercicio 2006, en donde se establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que a efecto de determinar si la citada modificación dispuesta por la Ley N° 28655 constituye una modificación o una norma interpretativa, es preciso anotar que el Tribunal Constitucional ha señalado los requisitos que deben ser cumplidos para que una norma sea considerada interpretativa⁷. Sobre el particular, se indicó que la norma interpretativa debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Asimismo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados

⁶ Publicado el 23 de diciembre de 2003.

⁷ Sobre el propósito y vigencia de las normas interpretativas, en la sentencia recaída en el Expediente N° se señaló que las normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y que se reconocen porque, al promulgarlas el legislador, generalmente, utiliza palabras como "interpretése", "aclárese" o "precísese". A ello se agrega que el objetivo de ésta es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas –la interpretada y la interpretativa– están referidas a la misma regulación. Por consiguiente, la interpretativa registrá desde la entrada en vigencia de la norma interpretada.



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. Finalmente, la norma interpretativa no debe agregar a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

Que de acuerdo al criterio del Tribunal Constitucional, se observa que la Ley N° 28655, más que tener carácter de aclaración, añade una regla del valor de mercado en los casos de prestación de servicios y cualquier tipo de transacción a título gratuito, por lo que dicha norma no ostenta la calidad de norma interpretativa sino de modificación.

Que en ese sentido, por los ejercicios 2004 y 2005 el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, con la modificación efectuada a través del Decreto Legislativo N° 945, establecía una regla del valor de mercado aplicable a los casos de transferencia de bienes a cualquier título, es decir, sin importar que ésta se realizara a título oneroso o a título gratuito, siendo que para el caso de la prestación de servicios, incluidos los servicios de financiamiento y cualquier otro tipo de transacción, al no indicarse la expresión "a cualquier título" solo podía entenderse aplicable a operaciones a título oneroso.

Que no obstante, con la modificación introducida por la Ley N° 28655 a partir del ejercicio 2006 la aplicación de la regla del valor de mercado contenida en el artículo 32° se extiende para el caso de la prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, al haberse agregado la expresión de "a cualquier título" también a dichas operaciones, con lo cual se aprecia que recién a partir de la vigencia de dicha ley resultaba de aplicación el ajuste cuando la prestación del servicio se hubiese realizado a título oneroso o gratuito.

Que lo expuesto se ve ratificado por la Exposición de Motivos de Ley N° 28655, que modificó los alcances del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta⁸, cuando sustenta la inclusión expresa de la obligación de ajustar a valor de mercado la prestación de servicios aun cuando se hubiese efectuado a título gratuito, según lo siguiente:

"De la redacción del primer párrafo del artículo 32° de la LIR fluye que actualmente se ajustan a valor de mercado las transacciones de bienes a cualquier título (oneroso o gratuito) así como las prestaciones de servicios. Sin embargo, en este último caso teniendo en cuenta que la norma no ha indicado que el ajuste se efectúa cuando el servicio se hubiese prestado a cualquier título, se puede llegar a concluir que sólo se ajusta cuando ha sido prestado a título oneroso.

Tal conclusión conlleva los siguientes problemas: (i) No existe una diferencia sustancial entre un servicio prestado a título gratuito y otro por el que se cobra un importe simbólico; no obstante, de acuerdo con la normatividad vigente, sólo podría ajustarse el último; y, (ii) No existe razón técnica que sustente el tratamiento diferenciado entre la transferencia de un bien y la prestación de un servicio, ambos realizados a título gratuito.

(...)

Por las razones expuestas, se propone:

(i) Establecer la obligación de ajustar a valor de mercado la prestación de servicios aun cuando se hubiese efectuado a título gratuito." (...)

Que de acuerdo a lo expuesto, en el presente caso no correspondía que la Administración en el ejercicio 2005 aplicara la regla del valor de mercado prevista en los artículos 32° y 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, para el caso de la operación de financiamiento realizada por la recurrente con su empresa vinculada no domiciliada en la cual no se había pactado el pago de intereses, toda vez que en dicho ejercicio no se contemplaba en el ámbito de aplicación de dicha regla el supuesto de la prestación de

⁸ Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 14221/2005-PE.

8



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

servicios a título gratuito; por lo que procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente respecto al citado reparo.

Exceso de gasto por concepto de póliza de seguro de embarcaciones

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1604 a 1606 y 1611), se aprecia que la Administración reparó el exceso de gasto por concepto de pólizas de seguro de embarcaciones por el importe de S/ 3 567 784,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (foja 500), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el uso y la causalidad con la generación de rentas de la Factura 1662 - por concepto de seguro de embarcaciones considerado como gasto en el ejercicio 2005 emitida por el proveedor, según se detallaba en el Anexo N° 1 (foja 497).

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, señaló mediante escrito de 22 de junio de 2007 (fojas 474 a 489), que las embarcaciones (naves y barcasas), que operaba no eran de su propiedad sino de Añadió que el servicio de seguro de embarcaciones era prestado por la empresa (anteriormente a la totalidad de la flota administrada por el grupo empresarial de las embarcaciones que operaban en el Perú y en el exterior, haciendo el cobro directo a la empresa Offshore Express Inc. quien asumía inicialmente este gasto y que ésta a su vez lo cobraba a través de reembolso a la recurrente incluyendo la comisión correspondiente por el gasto de seguro de las naves que operaba en el Perú y que era responsable por el periodo de enero a diciembre de 2005, por lo que era ella quien asumía el gasto de seguro de las embarcaciones que operaba en virtud del Contrato Integral de Servicios Marítimos suscrito con Petro-Tech y, por lo tanto era un gasto relacionado con la actividad del negocio y necesario para producir la renta y mantener su fuente.

Que asimismo, indicó sobre las embarcaciones de propiedad de Perú Petro, que éste mantenía contrato con y que ésta última a su vez había suscrito con la recurrente el Contrato Integral de Servicios Marítimos, siendo que en la Cláusula 5.5 del referido contrato se indicó que la recurrente estaba obligada a asumir el seguro de las embarcaciones; y sobre las embarcaciones de propiedad de Offshore Express Inc., con quien la recurrente suscribió el Contrato de Fletamento a Plazo Determinado, que la Cláusula 8 del citado documento indicaba la responsabilidad de la recurrente de asumir el seguro.

Que en el Anexo N° 1 al resultado del referido requerimiento (fojas 495 y 496), la Administración señaló que la recurrente no sustentó el haber aplicado como gasto la totalidad de la Factura N° emitida por, por cuanto ésta correspondía a los seguros de 40 embarcaciones; no obstante, que la única obligación era por 7 embarcaciones que la recurrente dio en arrendamiento a

según establecía el Contrato de Fletamento a Plazo Determinado en las Cláusulas 2.1, 8.4 y 8.5.

Que añadió que el Contrato Integral de Servicios Marítimos firmado entre la recurrente y Petro-Tech era de servicios y no de cesión de bienes, por cuanto la recurrente brindaba servicios de operación, mantenimiento y reparación de barcos y barcasas, administración y operación de puerto y muelles, por lo que en virtud de dicho contrato la recurrente operaba y administraba las 29 embarcaciones que Petro-Tech tenía entre sus equipos de trabajo, de acuerdo con lo señalado en las Cláusulas 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3, 2.1.4, 2.1.5 y 2.1.6 del citado contrato; sin embargo, no implicaba que dichas embarcaciones hubieran pasado a ser de propiedad de la recurrente y que debía asumir responsabilidades como si se tratara del

A *F*⁹ *e*



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

propietario. Agregó que la Cláusula 5.5 del referido contrato establecía las responsabilidades de la recurrente respecto a las consecuencias de sus actos o las de sus empleados, agentes, aflados, subcontratistas, entre otros, tales como: lesiones, muerte, daños, destrucción, etc. Añadiendo que se dejaba a salvo a _____ de reclamos, demandas, daños, perjuicios, responsabilidad, etc., surgidos de la negligencia de la recurrente o por innavegabilidad de las embarcaciones, para lo cual la recurrente debía asegurar sus obligaciones, es decir, que lo que se buscaba era la protección de quien recibía el servicio _____) contra una posible mala práctica por parte de la recurrente que le debía prestar dichos servicios que pudieran conllevar a consecuencias materiales negativas en su contra, no haciendo referencia alguna a asegurar embarcaciones, lo que se indicó claramente en el Contrato de Fletamento a Plazo Determinado firmado entre las mencionadas empresas, pues según las Cláusulas 8.4 y 8.5 de dicho contrato se estipuló que la recurrente debía tomar y mantener un seguro que cubriera su responsabilidad y la de las embarcaciones respecto a cualquier demanda por contaminación. En ese sentido, la Administración procedió a calcular el impuesto aceptado como gasto por seguros correspondientes a las 7 embarcaciones antes citadas, según el detalle del Anexo N° 3 al citado resultado de requerimiento, y reparó la diferencia.

Que en el Anexo N° 3 del aludido resultado de requerimiento (foja 492), la Administración dejó constancia que el gasto por seguro que debía asumir la recurrente correspondía a las citadas 7 embarcaciones: Hippo, Lobitos Express, Olympic Express, Buckley Express, Zuluf Express, Neptune Express y Forties Express, que por el ejercicio 2005 originó un gasto deducible de S/ 767 661,68 y al haber considerado la recurrente según sus Libros Diario y Mayor un gasto en dicho periodo por la suma de S/ 4 335 445,40; mantuvo el reparo por el exceso de gasto de S/ 3 567 783,72.

Que de acuerdo con lo establecido en 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 dicha ley, disponiéndose en el inciso c) que son deducibles las primas de seguro que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante.

Que conforme a lo prescrito en el último párrafo del citado artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que el inciso d) del artículo 44° de la citada ley, establece 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 la Ley.

Que este Tribunal a través de las Resoluciones N° 15208-1-2011, 15516-2-2011 y 16643-10-2011, ha señalado que las normas antes citadas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las Resoluciones N° 08318-3-2004 y 00692-5-2005, se ha establecido que para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, correspondiendo evaluar la necesidad del gasto en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo, que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

Que según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 08280-4-2014 corresponde al contribuyente acreditar la causalidad de los gastos en relación a la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora de renta, de lo contrario, dichos gastos serán considerados como liberalidades a tenor de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, obra (fojas 401 y 402) el documento Invoice N° 05-05-103 de fecha 31 de mayo de 2005, emitido por la _____ a la recurrente, bajo el concepto de seguro de los buques operados por _____ en el Perú por el periodo de enero a diciembre 2005 (*insurance on vessels*) donde hace mención al seguro por protección e indemnización, casco y maquinaria, riesgo de guerra, accidente y robo y contaminación ambiental, por un importe de US\$ 1 331 525,00, el cual según la recurrente era asumido en virtud del Contrato Integral de Servicios Marítimos.

Que en la Cláusula 1 del Contrato Integral de Servicios Marítimos de 1 de julio de 2001, suscrito entre Petro-Tech y la recurrente el 1 de julio de 2001 (fojas 208 a 232), se señaló que _____ era una empresa que desarrollaba actividades de exploración y explotación de hidrocarburos en el Lote Z-2B y que requería contar con los servicios de una empresa para que pudiera operar y administrar los barcos, barcazas y muelles que había recibido en arrendamiento a fin de satisfacer sus múltiples necesidades vinculadas con su actividad central para lo cual había decidido contratar los servicios de la recurrente.

Que de acuerdo a la Cláusula 2 del citado contrato, fueron materia del contrato los siguientes servicios:

2.1.1 Administración y Operación de Puerto: estiba y desestiba de equipos, herramientas y materiales en _____ Actividades de Coordinación y Despacho de Embarcaciones en el Lote _____

_____ actividades de mantenimiento de muelles desde donde operaban las embarcaciones fletadas por _____ 2.1.2 la operación, mantenimiento y reparación de barcos incluyendo los equipos propios de dichos barcos; 2.1.3 operación, mantenimiento y reparación de barcazas, incluyendo los equipos instalados en dichos barcazas; 2.1.4 servicios complementarios de gasfitería industrial y pintura en las plataformas instaladas en el _____ los servicios referidos eran integrales y por tanto la recurrente tendía la plena responsabilidad que demandara su ejecución y 2.1.6 De mutuo acuerdo la recurrente podía brindar otros servicios no establecidos en el presente contrato que serían insertados como un anexo nuevo vía addendum.

Que en la Cláusula 3 del mencionado contrato, se estableció que los alcances de las actividades propias de cada servicio se indicaban en los siguientes Anexos: Anexo 1: Administración y Operación de Puerto, Anexo 2: Operación de Barcos, Anexo 3: Operación de Barcazas y Anexo 4 Gasfitería Industrial.

Que asimismo, en la Cláusula 5 del mismo contrato, relacionada con las obligaciones de la recurrente, se estipuló: 5.1 que la recurrente proporcionaría todo el personal necesario para cumplir con sus obligaciones en virtud del contrato, siendo que la recurrente era un contratista independiente y que sus empleados, capitanes, o tripulación no podían ser considerados trabajadores, agentes o subordinados de Petro-Tech ni podían incorporarse a sus planillas; 5.2 que la recurrente y su personal cumplirían en todo momento con todas las disposiciones de la ley peruana así como con todos los reglamentos, ordenanzas y normas de cualquier autoridad gubernamental que fueran aplicables a sus actividades en virtud del contrato; 5.5 que la recurrente asumía todos los riesgos de responsabilidad con relación a lesiones o muerte de cualquier persona, o daños que fueran directos o consecuentes, o la destrucción de propiedad (incluyendo sin limitación las plataformas, pozos, estructuras, tuberías, equipos de procesamiento, manipuleo y producción) o daños ecológicos sufridos de cualquier manera, en razón de actos u omisiones de la recurrente, sus empleados o agentes o aquellos de sus subcontratistas, agentes afiliados en relación con la ejecución de los servicios a ser prestados en virtud del contrato la recurrente convenía en indemnizar y dejar salvo a Petro-Tech de y ante cualquier y todos los reclamos, demandas, pérdidas, daños, y perjuicios, responsabilidades, proceso y gastos, incluyendo honorarios de abogados que surgiesen a raíz de y en relación de cualquier negligencia o falta de la recurrente y/o innavegabilidad total o parcial de una o cualquiera de las embarcaciones y que la recurrente aseguraría a satisfacción de

_____ F 11 _____



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

sus obligaciones en virtud de esta cláusula, debiendo remitir a l [redacted] copia de la póliza correspondiente; y que [redacted] proporcionaría a la recurrente para su distribución en cada barco/barcaza un plano actualizado de las tuberías en el área de operación del barco/barcaza, y agregó que no obstante las disposiciones de la cláusula 5.5 anterior, la recurrente no sería responsable por cualquier daño, a menos que fuera causado directamente por su negligencia.

Que de otro lado, la Cláusula 12, referida al Medio Ambiente, señaló en el Cláusula 12.1 que la recurrente se obligó a dar cumplimiento a lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 613 – Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales, reglamento para protección ambiental en las actividades de hidrocarburos, niveles máximos permisible para afluentes, planes de emergencia de abordaje para casos de contaminación por hidrocarburos y las directrices para su elaboración, prevención de descargas de residuos y mezclas oleosas a las aguas, normas para la prevención y control de la contaminación de aguas sucias procedentes de buques, normas para prevenir y controlar la contaminación por basuras procedentes de buques, programa de adecuación y manejo ambiental de [redacted] y reglamento de capitánías y guardacostas. Asimismo, en las Cláusulas 12.2 y 12.3 se indicó que el incumplimiento u omisión de las normas antes indicadas y de las disposiciones que al efecto pueda dictar [redacted] así como las demás leyes, reglamentos o normas emitidas por las autoridades competentes serían de entera responsabilidad de la recurrente tanto en lo administrativo como en lo civil y penal, y que el incumplimiento de esta cláusula constituía causal automática del contrato. Añadió que la recurrente sería responsable por el pago de cualquier multa y/o sanción que por cualquier hecho imputable a ella, le fuera impuesta a [redacted] como consecuencia del incumplimiento de las normas ambientales antes mencionadas.

Que en el Anexo N° 1 al referido contrato referido al Servicio de Administración y Operación de Puerto (fojas 216 a 219) se estableció que el citado servicio comprendía las actividades de estiba y desestiba de equipos, herramientas y materiales en los muelles [redacted] actividades de coordinación y despacho de embarcaciones en todo el [redacted] y actividades de muelles y playa desde donde operaban las embarcaciones fletadas por [redacted]. Asimismo, se indicó que en cuanto al alcance del servicio que la recurrente sería responsable por el despacho de los barcos y la programación de su uso, de acuerdo a las coordinaciones y requerimientos de las unidades operativas de [redacted], y que los barcos cumplirían los servicios de traslado, movimiento y transporte de equipos, materiales en general para trabajos directos de producción, perforación, servicios de pozos, mantenimiento y reparación de instalaciones, estructuras, maniobras de carga de material, transporte de personal y apoyo a barcazas. Asimismo, se indicó que la recurrente tendría la responsabilidad de todos los gastos que demandara la operación de los barcos, como la tripulación, materiales de maniobra, mantenimiento, repuestos, inspección de sus equipos y de cubierta y gastos de dique seco y a su vez mantendrá en estado de navegabilidad y en condición tal que puedan ser usadas con eficiencia y seguridad en las operaciones de Petro-Tech; y que la navegación, administración, barcos, capitanes y tripulación estarán bajo el control exclusivo de la recurrente.

Que los contratos de servicios tienen como contenido de la obligación la realización de un servicio que involucra el esfuerzo del hombre respecto de un bien, debiendo precisarse que este tipo de contratos, no incluye la cesión del uso del bien respecto del cual deba prestarse el servicio, en cuyo caso se estaría ante un contrato de arrendamiento o comodato. En ese sentido, las obligaciones del prestador del servicio están relacionadas a brindar un servicio de calidad y eficiente, pudiéndose exigir la contratación de seguros a efectos de cubrir las posibles consecuencias que se pudieran generar como resultado de una mala praxis del servicio contratado.

Que en el presente caso, de acuerdo a lo señalado en el contrato antes citado, la recurrente como contratista independiente asumió la obligación de prestar a [redacted] servicios de administración y operación de puerto, operación, mantenimiento y reparación de barcos y barcazas, y servicios complementarios de gasfitería industrial y pintura en las plataformas instaladas en [redacted] así como



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

los riesgos de responsabilidad derivados de sus propios actos u omisiones que le fueran imputables, y que se encontraban detalladas en la Cláusula 5.5.

Que en efecto en virtud de la mencionada cláusula, la recurrente se encontraba obligada a indemnizar a Petro-Tech por todos los reclamos, demandas, pérdidas, daños y perjuicios, responsabilidades, procesos y gastos, que surgiesen a raíz de cualquier negligencia o falta de la recurrente, incluyendo la innavegabilidad, total o parcial de las embarcaciones, como consecuencia de los servicios contratados (servicios de administración y operación de puerto, operación, mantenimiento y reparación de barcos y barcazas y servicios complementarios), para lo cual debía contratar un seguro para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales asumidas (consistente en los servicios antes detallados).

Que como se aprecia en dicho contrato no se contempló que la recurrente a efecto de llevar a cabo los servicios de administración y operación de puerto, operación, mantenimiento y reparación de barcos y barcazas y servicios complementarios, esto es, poner en óptima condiciones los barcos y barcazas para que pudieran salir a navegar, se encontrara obligada a contratar un seguro sobre las embarcaciones respecto de las cuáles debían prestar los servicios contratados, al no habersele cedido las embarcaciones, por lo que el gasto por concepto de seguro asumido por la recurrente, no resulta deducible al no tener ésta obligación contractual alguna frente a [redacted] según el Contrato Integral de [redacted], no habiendo la recurrente acreditado lo contrario, lo que convierte al gasto en una liberalidad no deducible, debiendo resaltarse que en el presente caso la renta gravada está asociada a la prestación de los servicios marítimos contratados, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución en dicho extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que debe asumir el gasto por concepto de seguro de embarcaciones debido a que en virtud del Contrato Integral de Servicios Marítimos tiene el título de operador de las embarcaciones, lo que genera mayores responsabilidades por su uso y potenciales daños que se cause a [redacted] o a tercero, cabe señalar que de acuerdo a lo indicado en los considerandos precedentes no se encuentra estipulado en el citado contrato que la recurrente debía asumir dicho gasto bajo el título de operador de las embarcaciones, puesto que según el mencionado contrato la recurrente se encontraba encargada de reparar y dar mantenimiento a los barcos y barcazas para que estuvieran en óptimas condiciones para salir a navegar, por lo que queda desvirtuado lo afirmado en el sentido que el contrato la facultaba a la contratación del citado seguro, y que por tanto, el gasto por concepto de seguro a su cargo haya resultado inherente a la naturaleza de dicha modalidad.

Que con relación al argumento de la recurrente respecto a que los gastos incurridos en los seguros contratados a fin de coberturar a las embarcaciones han sido tomados en cuenta como costos operativos para efectos de la fijación de los precios de los servicios marítimos prestados a [redacted] durante el ejercicio 2005, habiéndose acreditado mediante la presentación del estudio de precios de transferencia que obtuvo un margen de rentabilidad mayor a la del mercado, debe precisarse que la deducibilidad del gasto se determina en función al cumplimiento del principio de causalidad, independientemente que dicho gasto haya sido considerado para la fijación de los precios de los servicios que la recurrente presta a su cliente.

Que respecto a que de acuerdo con la Cláusula 5.5 del Contrato Integral de Servicios Marítimos se encontraba obligada a indemnizar a [redacted] por cualquier pérdida o daño originado por actos u omisiones que le sean imputables como operador de las embarcaciones, incluyendo la innavegabilidad total o parcial de éstas, no requiriéndose una cláusula contractual por escrito que literalmente lo precise al no existir norma legal que ordene dicha formalidad, lo que se corrobora con la cláusula sexta en la que se aprecia que Petro-Tech no tiene la obligación de asegurar las embarcaciones, lo que evidencia que tiene la obligación de restituir la nave en el estado que la recibió y que aún sin previsión contractual tendría que responder por los daños causados por responsabilidad extracontractual aun cuando hubiese contratado o no la póliza, lo que representaría una gran pérdida económica; es preciso anotar

  13 



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

que de la citada Cláusula 5.5 se aprecia que la recurrente se obligó a asumir todos los riesgos de responsabilidad derivados de sus propios actos u omisiones (esto es, los servicios marítimos contratados), de lo cual no se desprende que para efecto de ejecutar dichas labores se requería de la contratación de una póliza de seguro sobre las embarcaciones, y dada la naturaleza del servicio contratado, que es la de operación, mantenimiento y reparación de barcos y barcazas, no resultaba necesario que la recurrente asumiera el gasto de seguro sobre las embarcaciones, más aun cuando dicha obligación no se estableció contractualmente, por lo que califica como una liberalidad, debiendo resaltarse que el hecho que la recurrente no tenga la obligación de asegurar las embarcaciones no implica que dicha obligación se traslade a la recurrente, por lo que lo alegado por ésta carece de sustento.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que en virtud de la Cláusula 8 del citado contrato se obligó expresamente a asumir el pago del seguro que cubra la responsabilidad por contaminación y por accident, robbery, así como la responsabilidad de manera general por la pérdida, daños y deterioro de las embarcaciones que ocurrieran durante la ejecución del contrato, cabe indicar que la Cláusula 8 del citado contrato se refiere a que la recurrente declara estar inscrita en el Registro Único de Hidrocarburos y que cuenta con todos los requisitos y permisos de navegación y realización de actividades marítimas exigidas para la ejecución del contrato, no obstante ello debe indicarse que lo estipulado en la Cláusula 8 del contrato de fletamento suscrito entre ambas empresas, referido a las obligaciones antes citadas, no puede hacerse extensivo al contrato materia de análisis, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo señalado por la recurrente según el cual en virtud del contrato materia de análisis al encargarse de la administración y operación de las embarcaciones asumió la posesión de las mismas durante el ejercicio 2005 debido a que asumió el control de la designación del capitán y tripulación, por lo que es responsable de la seguridad y del mantenimiento del buque, esto es, de la gestión náutica de las embarcaciones y que este Tribunal en las Resoluciones Nº 19437-1-2012 y 20001-1-2012, emitidas en un caso similar, señaló que la deducción del seguro de las embarcaciones correspondía a la empresa que tuviera la gestión náutica de la embarcación, lo que ha sucedido en el presente caso, cabe indicar que las resoluciones citadas por la recurrente versaron sobre un contrato de fletamento que fue calificado por el Tribunal Fiscal como un contrato de arrendamiento, en las que se analizó la naturaleza jurídica del contrato de fletamento, señalando que éste último no tiene por objeto únicamente la cesión del uso del buque sino la prestación del servicio de transporte de mercaderías, para lo cual el fletante ejecutará todas las acciones necesarias, concluyendo que el contrato observado tenía la naturaleza de un contrato civil y que en virtud del citado contrato y lo previsto en el artículo 1683º del Código Civil, la arrendataria tenía la obligación de asumir el gasto de seguro de la embarcación materia del arrendamiento, sin embargo, en el caso de autos nos encontramos ante un contrato distinto referido a servicios de operación, mantenimiento y reparación de embarcaciones en el que igualmente hay ausencia de dicha obligación contractual por parte de la recurrente, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que con relación a las Resoluciones Nº 01566-5-2006 y 00657-1-2007 citadas por la recurrente, según las cuales el Tribunal Fiscal se ha pronunciado sobre la posibilidad de deducir gastos vinculados a embarcaciones, sobre las que no se ostenta un título de propiedad, admitiendo su deducción cuando se cuente con algún título que permita su explotación, no resultan aplicables puesto que en el presente caso, se ha determinado que dada la naturaleza del servicio de administración y operación de puerto, operación, mantenimiento y reparación de embarcaciones prestado por la recurrente, ésta no se encuentra obligada a asumir el gasto de seguro de las embarcaciones, debiendo precisarse que en el presente caso la renta gravada está asociada a los servicios marítimos contratados y no a la cesión de las embarcaciones, como sucede en el contrato de arrendamiento.

Que es preciso anotar que en las Resoluciones Nº 05203-4-2008 y 11792-2-2008 se determinó el incumplimiento del principio de causalidad debido a que no se acreditó que las embarcaciones pesqueras vinculadas a los gastos reparados sean utilizados en la actividad generadora de renta, lo que ha sucedido



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

en el presente caso, toda vez que no se ha acreditado que el gasto por seguro de embarcaciones se encuentre vinculado a la actividad generadora de renta de la recurrente.

Que respecto a lo alegado en el sentido que estaba legalmente obligada a cumplir con las normas de protección y conservación del medio ambiente y sus recursos por ser de orden público, señalando diversas leyes y que la obligación legal se encuentra recogida en la Cláusula 12^ª del contrato bajo comentario cuando señala que se encuentra obligada a contar con un seguro para responder por los daños de contaminación que pudiera causar, cabe indicar que no se ha acreditado en autos la existencia de una obligación legal aplicable a la recurrente en virtud de la cual deba asumir un seguro sobre embarcaciones en el marco de la prestación de servicios de operación, mantenimiento y reparación de embarcaciones, debiendo indicarse que la citada cláusula se encuentra referida a que la recurrente se encontraba obligada a dar cumplimiento a diversas normas ambientales y que su incumplimiento u omisión era de su entera responsabilidad y que su incumplimiento constituía causal de resolución automática del contrato, esto es, se encontraba referida a que si en el cumplimiento de sus obligaciones contractuales de servicios de operación, mantenimiento y reparación de embarcaciones no se observaba las citadas normas serían objeto de resolución del contrato, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Resolución de Multa Nº

Que de la Resolución de Multa Nº (fojas 1596 y 1597), se aprecia que ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, aplicable al caso de autos, señalaba que constituye infracción el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo determinado indebidamente, entre otras.

Que la Nota 21 de dicha tabla precisaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la Administración, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y que para estos efectos no se

⁹ La citada cláusula señala que la recurrente se obliga a dar cumplimiento a lo dispuesto en los siguientes dispositivos legales de interés: Decreto Legislativo N° 613 "Código del Medio Ambiente y los Recursos Naturales"; Decreto Supremo N° 046-93-EM, "Reglamento para la Protección Ambiental en las Actividades de Hidrocarburos" y D.S. N° 09-95-EM; D.S. N° 030-96-EM/DGAA, Niveles máximos permisibles para afluentes; R.D. N° 160-96/DCG, Planes de emergencia de abordaje para casos de contaminación por hidrocarburos y las directrices para su elaboración; R.D. N° 058-96/DCG, Prevención de descargas de residuos y mezclas oleosa a las aguas; R.D. N° 069-98-DCG, Normas para la prevención y control de la contaminación de aguas sucias procedentes de buques; R.D. N° 510-99/DCG, normas para prevenir y controlar la contaminación por basuras procedentes de buques; R.D. N° 048-96-EM-DGH, Programa de Adecuación y Manejo Ambiental de y D.S. N° 002-87-MA, Reglamento de Capitanías y Guardacostas en lo que respecta al capítulo XII secciones I, a V y VII.

  15 



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que la deuda contenida en la Resolución de Multa N° _____ ha sido calculada sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, los cuales en esta instancia han sido en parte revocados y en parte confirmados, por lo cual corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo a efectos que la Administración reliquide la deuda de conformidad con lo establecido en la presente resolución.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que se le atribuye, a través de la aludida resolución de multa, por cuanto para ello se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y, en ese sentido, se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva, debe indicarse que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo (tratándose de contribuyentes que hubiesen tenido una interpretación de la norma distinta a la SUNAT), no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que en relación con la sentencia recaída en el Expediente N° _____ de la Sala Civil de la Corte Suprema citada por la recurrente, la cual refiere debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, cabe señalar que de acuerdo con lo indicado precedentemente el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que además conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella.

Que respecto a lo señalado por la recurrente que este Tribunal al momento de resolver debe tener en cuenta el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N° _____, que precisa los alcances de la Sentencia N° _____ en el extremo vinculado al cálculo de los intereses moratorios, cabe anotar que si bien en la sentencia recaída en el Expediente N° _____

el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia^[2], tal como se señala en el fundamento 33 de la aludida sentencia, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable, se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto^[3], siendo que en el caso de autos referido a la Resolución de Determinación N° _____

^[2] Estos fundamentos señalan lo siguiente:

"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente _____ este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).

53. Si corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

^[3] Añade la citada sentencia en el fundamento 33 que en la complejidad del asunto "se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

la Resolución de Multa N° del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los citados valores y a los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que no se trata de un caso complejo dado que la materia controvertida está referida a los reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por exceso de gastos por concepto de póliza de seguros de embarcaciones tratándose de un contrato de servicios marítimos y por omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos a empresas vinculadas lo que involucra a su vez la evaluación de medios probatorios y aspectos normativos, su vinculación e incidencia en la configuración de la infracción tipificada en el artículo 178° del Código Tributario, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo¹⁴¹, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar”.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica en autos.

Con los vocales Márquez Pacheco con su voto singular en parte y Ríos Diestro, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de abril de 2010, en el extremo referido al reparo por omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos y la multa, y **CONFIRMARLA** en los demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución.

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


RÍOS DIESTRO
VOCAL


Quintana Agüehua
Secretaria Relatora
AC/QA/jcs.

pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil”.

¹⁴¹ Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: “Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo” (énfasis agregado).



Tribunal Fiscal

N° 02112-5-2019

VOTO SINGULAR EN PARTE DE LA VOCAL MARQUEZ PACHECO:

Omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° 9 (fojas 1607 a 1609 y 1611), se aprecia que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por omisión de ingresos por intereses no efectuados en préstamos concedidos por el importe de S/ 775 139,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal los artículos 32° y 32°A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° la Administración señaló a la recurrente que había observado movimiento en las cuentas por cobrar diversas relacionadas con préstamos concedidos, por lo que le solicitó que exhibiera los contratos originales de los préstamos otorgados, tanto durante el ejercicio como el correspondiente al saldo inicial, asimismo, debía sustentar documentariamente y con la base legal respectiva, la procedencia u origen del dinero cedido en préstamo, los documentos bancarios de las operaciones efectuadas para la realización de los préstamos (recepción, amortización y cancelación), y la contabilización del préstamo y sus intereses.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, señaló mediante escritos de fechas 22 de junio y 16 de julio de 2007 (fojas 469 a 488) que realizó dos préstamos a la empresa Offshore Express Inc. y que mantenía un saldo al 31 de diciembre de 2005 de cuentas por cobrar diversas de US\$13'780,195.87, conformado por: (i) US\$ 2 408 552,91 (equivalente a S/ 8 263 745,03), que representaba el saldo de un préstamo otorgado en el año 2003 a dicha empresa, pactado sin intereses, por la suma de US\$ 9 175 000,00, y (ii) US\$ 11 371 642,96 (equivalente a S/ 39 016 107,04), correspondiente a un préstamo otorgado en el año 2004, pactado con intereses, a la referida entidad.

Que en el punto 7 del resultado del referido requerimiento (foja 496/reverso), la Administración dejó constancia que la recurrente detalló los préstamos otorgados y los saldos pendientes; sin embargo, detecta observaciones que serían comunicadas mediante requerimiento complementario.

Que mediante el punto 1 y el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1220 y 1221), la Administración señaló a la recurrente que del préstamo otorgado a la empresa en el año 2003 por el importe de US\$9 175,000.00, según contrato de mutuo de 29 de enero de 2003, mantenía un saldo de US\$2 408,552,91 (equivalente a S/ 8 263,745,00), con el cual inició y finalizó el ejercicio 2005, el cual no generó algún tipo de interés, por lo que le solicitó que sustentara el no haber cobrado y/o provisionado intereses que debieron ser calculados aplicando la tasa del 9,38% anual, la cual fue utilizada en el cálculo de intereses de otro préstamo otorgado a la empresa según contrato de mutuo firmado el 1 de marzo de 2004, tasa que incluso se verificaba del Estudio de Precios de Transferencia del ejercicio 2005 presentado por la recurrente.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el mencionado requerimiento, presentó el escrito de fecha 27 de marzo de 2008 (fojas 1204 a 1211), señalando que no cobró intereses por el préstamo de US\$9 175,000,00 otorgado a la empresa Offshore Express Inc. en cumplimiento a lo estipulado en el contrato de mutuo firmado el 29 de enero de 2003, el cual había sido suscrito antes de la entrada en vigencia del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta mediante Decreto Legislativo N° 945, por lo que no resulta aplicable dicha normatividad.

Que según se aprecia del punto 1 y el Anexo N° 1 al cierre del referido requerimiento (fojas 1217 y 1218), la Administración indicó que si bien el contrato de mutuo fue firmado en fecha anterior a la disposición normativa que especificó el cálculo de intereses para los casos generados entre entidades vinculadas, su aplicación era de observancia obligatoria a partir de su entrada en vigencia, no pudiendo ser desautorizada por un convenio privado entre las partes, toda vez que las leyes únicamente pueden no



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

aplicarse o dejarse de aplicar por mandato de otra ley, por lo tanto, determinó que la recurrente debió haber calculado intereses en el préstamo otorgado el 29 de enero de 2003 a la empresa Offshore Express Inc. respecto del saldo que mantenía al 1 de enero de 2005, monto sobre el cual se calculó intereses según detalló en el Anexo N° 2 (foja 1216) donde se aprecia que al saldo del préstamo al 31 de diciembre de 2005 ascendente a S/ 8 263,745,00, se le aplicó la tasa de 9,38%, lo que originó intereses omitidos de S/ 775 139,00.

Que de la revisión del Contrato Mutuo para la Concesión de Dinero (*mutual contract for money grant*) suscrito entre la recurrente y la empresa el 29 de enero de 2003 (fojas 314 a 316), se aprecia en la Cláusula 1.2 que la recurrente otorgó a la citada empresa un préstamo para el desarrollo de proyectos y de acuerdo con la Cláusula 2.1 el monto otorgado por la recurrente fue de US\$ 9 175 000,00, suma que la empresa se comprometió a devolver al otorgante dicho préstamo sin cargo de intereses.

Que el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto legislativo N° 945, dispone que para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros y que regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor, y tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a 6 meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que agrega en su último párrafo que las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes de dicho artículo serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervinientes en la operación de préstamo, de lo contrario será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 32° de dicha Ley.

Que al respecto, de acuerdo con el artículo 32° de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 945¹⁰, en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efecto del impuesto sería el de mercado, añadiendo que si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del citado artículo 32° señala que se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32°-A.

Que el artículo 32°-A de la mencionada ley, dispone que en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones: a) ámbito de aplicación, b) partes vinculadas, c) ajustes, d) análisis de comparabilidad, e) métodos utilizados, f) acuerdos anticipados de precios, g) declaración jurada y otras obligaciones formales y h) fuentes de interpretación.

Que el inciso d) del aludido artículo, establece que las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32° son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes : 1) Que ninguna de las

¹⁰ Publicado el 23 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad o 2) Que aún cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables. Para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones, ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, iii) Los términos contractuales y iv) Las circunstancias económicas o de mercado. v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que de las normas antes expuestas se aprecia que para los efectos del Impuesto a la Renta se presume salvo prueba en contrario, que todo préstamo en dinero, sea en moneda nacional o extranjera, cualquiera sea su denominación, naturaleza o forma o razón devenga un interés independientemente si se hubiera o no fijado tasa de interés o ésta sea menor a la estipulada en el referido artículo 26° o no se haya pactado interés alguno, independientemente si éstos han sido otorgado o no a empresas o partes vinculadas y a cualquier título al consignarse expresamente en el citado artículo 26° que "todo préstamo en dinero" devenga intereses, puesto que la remisión al numeral 4 del artículo 32° de la ley por el precitado artículo 26°, tratándose de vinculadas, únicamente tiene por finalidad regular el valor asignado a tales operaciones a efecto de determinar si hay o no subvaluación o sobrevaluación¹¹.

Que el artículo 103° de la Constitución Política del Perú, la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

Que el artículo 109° de la mencionada constitución, la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo en parte.

Que de acuerdo a los citados artículos, la legislación peruana ha optado por el principio de aplicación inmediata de las normas, de acuerdo con el cual las normas son aplicables a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tienen vigencia.

Que en ese sentido, la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 945, vigente desde el 1 de enero de 2004, resulta aplicable a la determinación del valor de mercado por las transacciones realizadas entre la recurrente y su empresa vinculada Offshore Express Inc., incluidas el préstamo de suma de dinero, por lo que procede aplicar intereses al saldo del préstamo dinero derivado del contrato de mutuo de 29 de enero de 2003, existente durante el ejercicio 2005 (ejercicio acotado).

¹¹ Sin perjuicio de lo mencionado, cabe anotar que del texto del primer párrafo del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N° 945 y del texto de la Ley N° 28655, que modificó dicho artículo, se concluye que esta última constituye una norma interpretativa, por lo que desde la vigencia de la primera se encontraban incluidas las operaciones de préstamos a título gratuito, ya que como se ha indicado en la Exposición de Motivos de la citada ley "No existe razón técnica que sustente el tratamiento diferenciado entre la transferencia de un bien y la prestación de un servicio, ambos realizados a título gratuito".



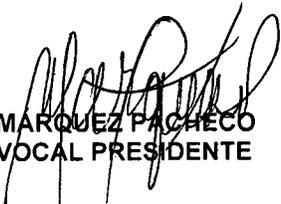
Tribunal Fiscal

Nº 02112-5-2019

Que en cuanto a la determinación del valor de mercado, la Administración en el Anexo N° 2 al cierre del Requerimiento N° _____, señala que utilizó como comparable la tasa utilizada para el ejercicio 2005 con otro préstamo otorgado por la recurrente a su misma empresa vinculada Offshore Express Inc., aplicando la tasa pactada de 9,38%, según el Estudio de Precios de Transferencia de la recurrente del ejercicio 2005.

Que de la revisión del citado Estudio de Precios de Transferencia (fojas 1040 a 1046), se aprecia que el 31 de diciembre de 2004 la recurrente otorgó a _____, otro préstamo y que la tasa de interés anual pactada fue de 9,38%.

Que sin embargo, el inciso d) del artículo 32°A de la mencionada ley, establece que las transacciones son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumplen una de las condiciones señaladas en dicho inciso, lo que no ha sucedido en el presente caso, al haberse utilizado como comparable la tasa de interés cobrada a una empresa vinculada, lo que no resulta arreglado a ley, por lo que mi voto es que se levante el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo y en lo demás que se atienda a lo señalado en la presente resolución.


MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE


Quintana Aguashua
Secretaria Relatora
MP/QA/jcs.