



Firmado Digitalmente por  
GONZALEZ PONCE Manuel  
Enrique FAU 20131370645 soft  
Fecha: 28/09/2023 19:55:59 COT  
Motivo: En señal de conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

**EXPEDIENTE N°** : 11943-2017  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 22 de setiembre de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ con RUC N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 11 de julio de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ de fojas 4468 y 4472, notificados el 18 de junio de 2015<sup>1</sup>, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, como consecuencia del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ de fojas 4725 a 4769, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por los siguientes reparos a la renta neta imponible del citado tributo y periodo, entre otros<sup>2</sup>: 1. Servicios de Gerencia Inmobiliaria 2010 que no cumplen con el principio de causalidad, 2. Servicios de Gerencia Inmobiliaria 2012 que no cumplen con el principio de causalidad, 3. Gastos por estudios de mercado que no cumplen con el principio de causalidad, 4. Gastos por honorarios de gerenciamiento de proyecto que no cumplen con el principio de causalidad, 5. Gasto referido al pago por conciliación extrajudicial considerado como acto de liberalidad, 6. Comisiones pagadas en el ejercicio 2013 a vendedores no devengadas, 7. Deducción no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a las comisiones por ventas pagadas en el ejercicio 2013, no devengadas en este ejercicio, 8. Gastos en salas de ventas (Bajas de activo) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio, 9. Deducción no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a los gastos en salas de venta no devengados en el 2013, y 10. Pérdida por operaciones referidas a Instrumentos Financieros Derivados no acreditados en forma fehaciente.
- Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ de fojas 4770 a 4788, por omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, relacionadas con los reparos por "Emisión de notas de crédito no sustentadas" y "Omisiones referenciales detectadas por la aplicación de un coeficiente mayor".

<sup>1</sup> Mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente (según Comprobante de Información Registrada de foja 4996), habiéndose dejado constancia de los datos 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.

<sup>2</sup> Si bien del Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ de foja 4766, se aprecia que adicionalmente se efectuaron reparos por "Gastos previos a la construcción de los proyectos inmobiliarios 2010 (Gastos de proyectos en etapa preoperativa 2010) no devengados en el ejercicio 2013", "Gastos previos a la construcción de los proyectos inmobiliarios 2011 (Gastos de proyectos en etapa preoperativa 2011) no devengados en el ejercicio 2013" y "Gastos previos a la construcción de los proyectos inmobiliarios 2012 (Gastos de proyectos en etapa preoperativa 2012) no devengados en el ejercicio 2013", estos fueron dejados sin efecto por la Administración en la resolución apelada según se aprecia de foja 4870, por lo que no forman parte del presente procedimiento.



Firmado Digitalmente por  
FLORES TALAVERA Ada  
Maria Tarcila FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 28/09/2023 19:53:11  
COT  
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
Rossana FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/09/2023 19:30:54  
COT  
Motivo: Soy el autor del documento



Firmado Digitalmente por  
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 28/09/2023 19:31:13 COT  
Motivo: Soy el autor del documento



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

- Resoluciones de Multa N° de fojas 4789 a 4814, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en establecer si los citados valores se encuentran arreglados a ley.

## Impuesto a la Renta del ejercicio 2013

### 1. Gastos de servicios de gerencia inmobiliaria 2010 (S/ 120 519,00)

Que la recurrente sostiene que ha cumplido con acreditar la efectiva realización de los servicios y que durante los ejercicios 2009 y 2010, años anteriores al ejercicio fiscalizado, y debido a la ejecución en la construcción, y posterior explotación, de sus proyectos inmobiliarios, suscribió diversos acuerdos con las empresas (extinta), con el fin de recibir asesoría, servicios de administración en el desarrollo de los proyectos, entre otros, por lo que señala que la Administración debe considerar la particularidad en la estructura de su negocio.

Que indica que la Administración, para efectos de establecer sus conclusiones por el reparo en cuestión, ha realizado una valoración parcial y aislada de los medios probatorios proporcionados, los cuales guardan estricta relación con el gasto observado y sustentan la efectiva realización de los servicios prestados por y además fueron explicados en la fiscalización. Agrega que, en ese sentido, se puede determinar que la citada empresa brindó efectivamente los servicios de gerenciamiento relacionados con su giro empresarial, que fueron necesarios para la generación de renta.

Que refiere que cumplió con presentar medios probatorios suficientes que permiten desvirtuar las observaciones, tales como, contrato de honorarios, declaraciones juradas de los trabajadores de Paz Servicios, coordinaciones realizadas vía correo electrónico con y que sustentan la efectiva prestación de los servicios.

Que de otro lado, menciona que respecto del cumplimiento del principio de causalidad, suscribió un contrato con respecto de diversos servicios de asesoría de gerenciamiento, en donde estableció ciertas obligaciones a cargo de terceros, procediendo a encargar a (extinta) la ejecución de proyectos y si bien, posteriormente, esta última, fue absorbida por su representada, el desarrollo de las actividades nunca cesó.

Que mediante el escrito ampliatorio de 13 de junio de 2018 señala que la Administración optó por omitir valorar parte de las pruebas dirigidas a demostrar la realidad de los servicios cuestionados, advirtiendo que el derecho a la prueba y su valoración, son aspectos constitucionales referidos al debido proceso, tal como se ha establecido en la sentencia recaída en el Expediente N° lo que constituye un instrumento de protección dirigido a tutelar el valor justicia que no requiere de reconocimiento positivo expreso para tener fuerza vinculante y producir plenos efectos jurídicos y requiere ser protegido y respetado en el ámbito administrativo, encontrándose, además, expresado en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que indica que la Administración debe buscar y conocer en la etapa de fiscalización la verdad material, a fin de impulsar su actuación hacia la verdad objetiva y material, por lo que le recae en ella el deber de analizar toda la documentación destinada a desvirtuar los reparos que formula, no obstante, en su caso, no solo ha efectuado una indebida valoración de la prueba, sino que ha omitido pronunciarse sobre lo ofrecido. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07735-3-2008 y 01559-3-2011, y la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° a fin de sustentar su argumento.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y refiere que la Administración incurre en contradicción al cuestionar de manera simultánea la supuesta falta de fehaciencia de la operación y a su

<sup>3</sup> En adelante



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

vez el incumplimiento del principio de causalidad. Cita la Casación N° 98-2022 Lima y la Resolución N° 02697-5-2017.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no ha presentado documentación que acredite fehacientemente la realización de las operaciones cuestionadas, como se concluyó en el procedimiento de fiscalización, relacionadas a la asesoría especializada en el gerenciamiento de los proyectos inmobiliarios vinculados con los aspectos administrativos de los proyectos y que permitirían acreditar la realización de los servicios de desarrollo inmobiliario, prospección, desarrollo de sistemas de administración y ventas y marketing para la venta de viviendas.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 1 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4758 a 4764 y 4766, se aprecia que la Administración efectuó un reparo a la renta neta imponible del citado tributo y periodo, respecto del servicio de gerencia inmobiliaria 2010, por el monto de S/ 120 519,00, al considerar que la recurrente no demostró con la documentación fehaciente la efectiva prestación de los servicios de gerencia inmobiliaria prestados por Paz Servicios, para lo cual cita como base legal, entre otro, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 4441, la Administración, solicitó indicar por escrito, mencionando la base legal respectiva, el sustento de la fehaciencia, entre otros, de la deducción en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 del concepto de "Servicios de gerencia inmobiliaria 2010", por el importe de S/ 120 519,22, explicando las razones por las cuales la citada deducción debía ser considerada como tal, exhibiendo la documentación que la sustente.

Que la recurrente mediante el escrito de 9 de diciembre de 2015, de fojas 673 a 675, señaló que los servicios observados corresponden a los otorgados por parte de la empresa (constituida en Chile), los cuales no colisionan con los prestados por (extinta), por cuanto corresponden a actividades y servicios distintos. Explicó que durante los años 2009 y 2011 suscribió 8 contratos de asesoría estratégica por cada proyecto inmobiliario, mediante los cuales Paz Servicios se comprometía a proporcionar en función a su experiencia, conocimientos en el desarrollo inmobiliario, desarrollo de sistemas, prospección y administración en ventas y marketing; y que paralelamente, de acuerdo con la suscripción de 4 contratos durante los años 2008 a 2010, (extinta) se obligó a gerenciar y gestionar la operación de sus proyectos, con lo cual demuestra que dichos servicios brindados son distintos entre sí, por cuanto con la primera empresa las prestaciones corresponden a la asesoría especializada para la gestión del negocio, y con la segunda a la ejecución de actividades para la realización de los proyectos, tal como se desprende de los contratos. En tal sentido, indicó que las prestaciones de servicios contratadas a (extinta), son distintas toda vez que respecto de la primera, los servicios estaban relacionados con el planeamiento estratégico de cada proyecto, en el caso de la segunda se encontraban destinados a servicios a la operación de los proyectos inmobiliarios, advirtiendo que de considerarse que los servicios prestados son similares no es razón para desconocer aquellos brindados por por cuanto en el marco de la autonomía privada, tiene la libertad contractual de negociar las prestaciones que considere necesarias, por lo que solicitó tener por presentada la documentación relacionada con los servicios por la citada empresa, ofrecida con ocasión de las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012, que sustentan los citados servicios.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4395 y 4396 vuelta, la Administración señaló que durante la fiscalización realizada por el ejercicio 2011, determinó que los servicios prestados por (constituida en Chile), entre otras observaciones, no eran fehacientes y que, en el supuesto negado de haberse realizado, estos habrían sido efectuados a favor de (extinta); asimismo, dio cuenta que la recurrente no presentó ni proporcionó la documentación que demuestre la fehaciencia de los servicios de gerencia inmobiliaria del ejercicio 2010, por lo que no los consideró como deducibles en el ejercicio 2013.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que posteriormente, de acuerdo con el Punto 5 del Acta de Presencia en Domicilio Fiscal N° de foja 4235, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó 584 folios de documentación en copia simple.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 4337, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada por el concepto de "Servicio de gerencia inmobiliaria 2010", por el importe de S/ 120 519,22.

Que mediante escrito de respuesta de 10 de mayo de 2016, de fojas 3014 a 3019, la recurrente indicó que en las fiscalizaciones de los ejercicios 2011 y 2012 se formularon observaciones a la causalidad del servicio pero no se cuestionó su fehaciencia; de otro lado, reiteró que al suscribir los contratos recibió por parte de las asesorías estratégicas respecto de conocimientos de desarrollo en lo inmobiliario y sistemas, prospección y administración en ventas y marketing que coadyuvaron a gestionar con mayor eficiencia su negocio; así como asesorías en el desarrollo de viviendas mediante el análisis de mercado y la búsqueda de nuevas alternativas del crecimiento del sector inmobiliario; desarrollo, estructuración e implementación de sistemas administrativos en general; búsqueda, localización y prospección de inmuebles; y de administración de ventas y marketing; que la ayudaron en alcanzar rentabilidad y factibilidad, incrementar ganancias, reducir riesgos y optimizar la gestión interna y reforzar su posición en el mercado. De la misma manera suscribió (4) contratos con (extinta), mediante los cuales dicha empresa se obligaba a gerenciar y gestionar la operación de sus proyectos inmobiliarios, para lo cual debía negociar con arquitectos, constructores, ingenieros y proveedores, encargándose del aspecto legal, realizar campañas de marketing y publicidad para las ventas, entre otras actividades para poner en marcha el proyecto inmobiliario, encargándose así de las labores de ejecución de proyectos; concluyendo de lo expuesto, que los servicios recibidos por son de asesoría especializada para la gestión del negocio inmobiliaria, mientras aquellos recibidos por (extinta) se encuentran relacionados con la ejecución de actividades necesarias para la realización de proyectos inmobiliarios.

Que apuntó, respecto de lo afirmado por la Administración, en el sentido que los servicios brindados por las citadas empresas ( colisionan en tiempo y espacio, que tal situación no era razón para desconocer los servicios brindados por toda vez que le fueron efectivamente prestados, advirtiendo que en el marco de la autonomía privada tiene libertad de contratar y que, en el caso de considerarse tal afirmación, no enerva que los desembolsos efectuados por el servicio cuestionado sean deducibles y cumplen con el principio de causalidad, pues coadyuvan a la generación de renta. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15658-1-2013, a fin de sustentar su posición.

Que finalmente, agregó que con fecha 7 de febrero de 2012 fue dada de baja definitiva, debido a una fusión por absorción realizada por su representada, por lo que a partir de tal fecha no es posible afirmar que prestaba servicios de asesoría a la citada empresa; debiendo tenerse en cuenta que en virtud de los artículos 1300 y 1301 del Código Civil, al consolidarse en cabeza suya las calidades de deudor y acreedor, automáticamente las prestaciones suscritas quedaban extinguidas. Asimismo, solicitó tener por presentada la documentación que sustenta los servicios efectivamente prestados por ofrecida en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012.

Que a través del Punto 1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de vuelta foja 4319 a foja 4329, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que sobre la base de los resultados obtenidos en las fiscalizaciones de los años 2011 y 2012, y dada la fusión entre (antigua razón social de la recurrente) con que dio lugar (la recurrente), requirió a la recurrente demostrar la fehaciencia de los servicios prestados por siendo que en respuesta, ella indicó remitirse a la documentación ofrecida con ocasión de las citadas fiscalizaciones, por lo que producto de su análisis determinó en el ejercicio 2013 reparos de las deducciones y gastos por servicios de gerenciamiento vinculados con Asimismo, advirtió que la recurrente proporcionó como complemento a su descargo al Requerimiento N° documentación según el Acta de Presencia en Domicilio Fiscal N° que contiene entre otros, correos electrónicos respecto de comunicaciones entre el personal de



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

empresas vinculadas y no de asesor a asesorado o viceversa; contratos y adendas e informes que corresponden a copias simples y no a originales, que además no consignan firma ni sello del representante legal, o que refieren a servicios que iban a ser prestados; y el informe de auditoría interna elaborado por Deloitte, respecto de los periodos de enero de 2012 a febrero de 2013 que da cuenta de porcentajes de ineffectividad en los procesos de adquisición de terrenos, de comercialización, etc., que aporta indicios de la inexistencia de los servicios de gerenciamiento de Paz Servicios, por lo que mantuvo la observación al no haber demostrado la recurrente con la documentación fehaciente la efectiva prestación del servicio aludido.

Que conforme a lo dispuesto por 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que, para tener derecho a la deducción de gastos, no es suficiente acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha indicado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que este Tribunal en la Resolución N° 13136-8-2010, respecto a la validez de los correos electrónicos como medio probatorio, ha señalado que la sola existencia de correos no es suficiente si no están vinculados a otros elementos principales, no constituyendo aisladamente prueba suficiente de la efectiva prestación del servicio.

Que de la norma citada y criterios expuestos se tiene que para sustentar válidamente la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el documento denominado "Determinación del Impuesto a la Renta al 31 de diciembre de 2013", de foja 196, se aprecia en el rubro de deducciones el concepto de "Servicio de Gerencia Inmobiliaria 2010", por el importe de S/ 120 519,00, que conforme a lo señalado por la recurrente, consistía en los servicios prestados por Profesionales por asesoría estratégica en la gestión del negocio inmobiliario, que implicaba proporcionar conocimientos especializados en el desarrollo inmobiliario, desarrollo de sistemas, prospección y administración en ventas y marketing.

Que previamente cabe señalar que la denominación social anterior de la recurrente era (RUC N° ), siendo que mediante escritura pública de 7 de febrero de 2012 y aclaratoria de 6 de marzo de 2012, de fojas 75 a 103, celebró una fusión por absorción (en calidad de absorbente) con (RUC N° ) en calidad de absorbida, - en adelante



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Extinta)<sup>4</sup>, siendo que con fecha 21 de marzo de 2012 la recurrente modificó su denominación social de

Que ahora bien, la recurrente a fin de acreditar el servicio reparado presentó el Acuerdo Marco de fecha 20 de marzo de 2009, de fojas 2095 a 2102, suscrito entre \_\_\_\_\_ a fin de que la primera brinde servicios a la segunda, de asesoría estratégica en la gestión de negocios inmobiliarios, siendo que sus funciones comprendería el desarrollo inmobiliario y de sistemas, administración de ventas y marketing y prospección, señalándose además que dicho contrato constituía un acuerdo marco que regulaba las relaciones entre las partes, por lo que la prestación de las asesorías de cada proyecto inmobiliario se regirían por un contrato de prestación de servicios que se suscribiría con cada una de las sociedades que se constituyan para el desarrollo de cada uno de los proyectos inmobiliarios. Asimismo, obra a fojas 2093 y 2094, la "Adenda al Acuerdo Marco para la Prestación de Servicios entre

\_\_\_\_\_ de 7 de febrero de 2012, de fojas 2093 y 2094, en el que las citadas empresas declaran tener pleno conocimiento que \_\_\_\_\_ identificada con RUC N° \_\_\_\_\_ ahora es \_\_\_\_\_ con RUC N° \_\_\_\_\_ (la recurrente), en atención a la escritura pública de fusión de fecha 7 de febrero de 2012 antes citada.

Que asimismo, obran en autos los Contratos de Honorarios, de fechas 10 de agosto y 30 de noviembre de 2009, 30 de enero y 28 de febrero de 2010, 1 de diciembre de 2011 y 30 de agosto de 2012, de fojas 726 a 768, mediante los cuales, \_\_\_\_\_ o la recurrente, encarga realizar a \_\_\_\_\_ la asesoría estratégica relacionada con la gestión de sus negocios inmobiliarios, esto es, el desarrollo inmobiliario y de sistemas, prospección y administración de ventas y marketing, respecto de los proyectos inmobiliarios denominados "Rímac", "Único", "Panoramic", "Jardines de Santa Clara", "Ciudad Verde", "Ciudad Nueva", "Parque Los Olivos", "Bello Horizonte", "Prados del Sol" y "City", estableciéndose como precio por tales servicios las sumas de US\$ 66 208,00, US\$ 217 097,38, US\$ 577 385,04, US\$ 133 807,57, US\$ 258 436,53, US\$ 636 802,79, US\$ 197 999,25, US\$ 72 462,74, US\$ 270 290,92 y US\$ 204 803,49, respectivamente.

Que de acuerdo a los citados contratos, la descripción de los trabajos a realizar comprendía, entre otros, asesoría en el desarrollo de las viviendas mediante el análisis del mercado relevante o búsqueda de alternativas de crecimiento en el sector inmobiliario de viviendas, asesoría en relación con la búsqueda, localización y prospección de inmuebles en el territorio; en el desarrollo y estructuración de los sistemas administrativos, incluyendo, control de gestión y ventas; en relación con las actividades destinadas a potenciar las ventas de las viviendas comercializadas y en la implementación de campañas de marketing de la sociedad y sus proyectos inmobiliarios.

Que al respecto cabe señalar que, si bien tales documentos dan cuenta de un acuerdo para que \_\_\_\_\_ brinde diversos servicios de asesoría relacionados con la gestión, desarrollo, administración y prospección de los negocios inmobiliarios, aquellos constituyen solo un acuerdo de voluntades entre las partes, no constituyendo por sí solos una prueba suficiente que acredite la efectiva ejecución de los citados servicios, por lo que deben ser valorados conjuntamente con otra documentación que acredite la realización efectiva de las prestaciones del servicio contratado, como podrían ser documentos que materialicen el análisis del mercado, la búsqueda de alternativas de crecimiento, o evidencien las actividades de asesoría antes señaladas, entre otros<sup>5</sup>.

Que la recurrente presentó el "Informe sobre Contratos de Prestación de Servicios" de 18 de febrero de 2015, de fojas 1940 a 1947, en el que se menciona que desde el 2006 \_\_\_\_\_ prestó diversos servicios, entre otros, a \_\_\_\_\_ (la recurrente), respecto de los contratos de arquitectura que

<sup>4</sup> Se señaló como fecha de entrada en vigencia de la citada fusión el 15 de octubre de 2011.

<sup>5</sup> \_\_\_\_\_ que luego se denominó \_\_\_\_\_

<sup>6</sup> Identificada con RUC N° \_\_\_\_\_ correspondiente a \_\_\_\_\_ con la que se fusionó posteriormente la recurrente en febrero de 2012.

<sup>7</sup> Respecto del proyecto Rímac.

<sup>8</sup> Cabe indicar que, si bien obran a fojas 686 a 721, los contratos denominados de "Gerencia Inmobiliaria", estos han sido suscritos durante los años 2008 a 2010 por la recurrente y \_\_\_\_\_ por lo que corresponden a un servicio distinto al que es materia de reparo.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

incluye servicios de arquitectura y otros, servicios de administración inmobiliaria y asesoría por servicios generales, y servicios específicos consistentes en el desarrollo del proyecto inmobiliario tales como supervisión, monitoreo, gestión y coordinación en el proyecto, supervisión comercial, desarrollo de la estrategia de marketing y posicionamiento, asesoría en la definición de políticas y procedimientos relacionados con la atención al cliente, gestión necesaria para la ejecución del proyecto, prestación de servicios de contabilidad, finanzas, administración de fondos y sistemas de pagos a proveedores y servicios de asesoría para la detección de problemas en el control y venta de proyecto. Asimismo, indica que los contratos celebrados con la recurrente corresponden a los proyectos, entre otros, "Edificio Atelier", "Bello Horizonte", "Condominio Parque Los Olivos", "Condominio Unico", "Panoramic", "Ciudad Verde", "Jardines de Santa Clara" y "Ciudad Nueva", y que para ello cuenta con personal altamente capacitado y especializado, agregándose que los servicios se realizan de manera habitual e incluyen reuniones presenciales, video conferencias y correos electrónicos.

Que asimismo, de fojas 1928 y 1929, obra el documento denominado "Informe de Gestión Años 2008 – 2012", en el que se da cuenta de una relación de acciones de asesoría encomendadas para la gestión en Perú (realizar estudios de competencia potencial, análisis de la industria, estudios de proveedores), y adjunto al citado informe un documento "Asesoría a Gerencia de Desarrollo de Perú", de foja 1927, en el que se consigna una relación de las principales áreas de trabajo. Del mismo modo, de fojas 1817 y 1818, obra el documento denominado "Informe de Gestión de Marketing Años 2010 – 2012", de fojas 1817 y 1818, en el que se menciona a ciertas personas como encargadas de los recursos destinados (datos 2010 - 2012), señalándose que las actividades comprenden a las gestiones de publicidad y marketing a fin de contribuir a los resultados de ventas y al posicionamiento de marca de la empresa realizadas previo al lanzamiento de cada proyecto y mantención hasta el término de ventas del proyecto, así como gráficas corporativas y coordinaciones.

Que por su parte, de fojas 1880 y 1881, obra el documento denominado "Informe de Gestión en el que se da cuenta de las responsabilidades de quien elabora el documento<sup>9</sup>, tales como solicitar a información asociada al desempeño de la marcha inmobiliaria y explicaciones de los estados financieros, para efectos de su presentación en la sesión de directorio mensual de Añade que la información comprende un archivo real, portafolio, apertura de gastos, banco de terrenos, fechas y explicaciones, estimación promesas y entrega. Asimismo, señala como responsabilidades acerca del desarrollo e implementación de modelo de presupuesto y gestión en y generar y controlar ICP (Informe de Control por Proyecto) por etapas de proyecto.

Que de los informes antes glosados presentados por la recurrente, se advierte que aquellos contienen tan solo una descripción general de los servicios incluidos en los contratos celebrados por los proyectos de la recurrente, y en otros casos una relación de actividades y áreas de trabajo relacionadas a asesoría de gerencia, desarrollo inmobiliario, entre otros, no obstante, tales documentos no acreditan la efectiva realización de las actividades en ellos descritos, siendo que además no consignan los nombres ni firmas de las personas que los habrían elaborado.

Que de otro lado, obran en autos diversos certificados de trabajo de fechas 15 y 29 de diciembre de 2014, de fojas 1930 a 1939, mediante los cuales dejaría constancia que diversas personas se desempeñaron en puestos como director de arte, jefe de publicidad, jefe de marketing, gerente de arquitectura, gerente técnico de inmobiliaria, gerente de control de gestión, entre otros, de la citada empresa, entre los periodos que van desde el año 2002 en adelante, sin embargo, tales documentos no resultan idóneos para acreditar los servicios de gerenciamiento que la empresa se comprometió a brindar a la recurrente, sino tan solo el vínculo que tendrían dichas personas con la referida empresa en la que se habrían desempeñado en los citados puestos.

Que asimismo, la recurrente ha presentado diversos correos electrónicos, de fojas 1814 a 1926 y 1948 a 1993, cursados entre personal de (Chile) y durante los años 2010 a 2012, que implican más bien solicitudes o requerimientos

<sup>9</sup> Se ha consignado en dicho documento que quien lo elabora fue Gestión desde junio de 2013. No cuenta con firma.

con cargo de Analista de Control de



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

de información por parte de (para presentarla en directorios, como presupuestos, avances en resultados o construcción, etc.), coordinaciones para visitas de personas de envío de documentos (que no se adjuntan), propuestas comerciales relacionadas al (no solo de las partes), de los que no resulta posible verificar que hubiesen sido realizados en el marco de los servicios de asesoría estratégica en la gestión, desarrollo inmobiliario y sistemas, entre otros, que fueron contratados a respecto de los proyectos inmobiliarios de la recurrente, por lo que no resultan idóneos para acreditar la operación reparada.

Que de lo antes glosado, se concluye que la recurrente no ofreció durante el procedimiento de fiscalización documentación suficiente que permita acreditar la efectiva prestación de los servicios de gerencia inmobiliaria por parte de por lo que el reparo por el monto de S/ 120 519,00, se encuentra arreglado a ley, procediéndose a confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo indicado por la recurrente, en el sentido que la Administración, para efectos de sustentar el reparo en cuestión, tomó como referencia aquel formulado en las fiscalizaciones de los años 2011 y 2012, en las que se cuestionó la causalidad del gasto prestado por y no la fehaciencia, cabe señalar que el reparo materia de análisis efectuado en el ejercicio 2013 se sustenta en que la recurrente no demostró con la documentación fehaciente la efectiva prestación de los servicios prestados por lo que en nada enerva la mención efectuada por la Administración respecto a las fiscalizaciones de los ejercicios 2011 y 2012, por lo que dicho argumento no resulta atendible.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración omitió valorar parte de la documentación y que debió impulsar su actuación, a fin de encontrar la verdad material, cabe señalar que conforme se ha dado cuenta en los Resultados de los Requerimientos N° y la Administración procedió a analizar la documentación presentada, por lo que no se advierte una vulneración del referido principio y la omisión referida. En ese sentido lo señalado por la recurrente en este extremo no resulta atendible.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración incurre en contradicción al cuestionar de manera simultánea la supuesta falta de fehaciencia de la operación y el incumplimiento del principio de causalidad, toda vez que conforme se verifica de los requerimientos antes glosado y del valor impugnado, el reparo se sustenta en que la recurrente no acreditó la fehaciencia del servicio, consignando en la resolución de determinación expresamente como fundamento que "*no se ha demostrado con la documentación fehaciente la efectiva prestación del servicio aludido*", siendo que en la resolución apelada también se ha efectuado el análisis del reparo considerando dicho fundamento, no resultando de aplicación la resolución invocada al tratarse de un supuesto distinto.

Que estando a que el sustento del presente reparo se encuentra relacionado a que la fehaciencia del servicio no ha quedado demostrada con la documentación presentada, los argumentos de la recurrente relacionados a la causalidad del servicio no resultan pertinentes.

## **2. Gastos de servicios de gerencia inmobiliaria 2012 (S/ 14 969,00)**

Que la recurrente reitera sus argumentos antes señalados respecto del reparo por servicios de gerencia inmobiliaria 2010.

Que asimismo, indica que los correos electrónicos presentados en la fiscalización y reclamación se encuentran relacionados con las coordinaciones realizadas con el personal de y que si bien la asesoría recibida por la citada empresa se encontraba subyacente respecto de los materiales que convenía utilizar a efecto de los acabados de los departamentos, los servicios que se brindaron reiterativamente durante el ejercicio, corresponden a la asesoría para la contabilidad de los proyectos y elaboración de la campaña de marketing, acreditados a partir de los correos sobre costeos de los inmuebles, revisión de los presupuestos, informe de gestión, coordinaciones sobre material publicitario, diseño de logos e informe de gestión de marketing.





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que refiere que el gasto observado fue prestado a su favor, de acuerdo con el contrato de honorarios suscrito y las declaraciones juradas de trabajadores que sustentan la relación laboral con que evidencia que la citada empresa fue contratada a fin de prestarle servicios de gerenciamiento materializados en las actividades relacionadas con el desarrollo administrativo y comercial de sus proyectos inmobiliarios y para lo cual se destinó un conjunto de personas para dar cumplimiento a las obligaciones respectivas quienes reportaban las actividades realizadas.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y refiere que la Administración incurre en contradicción al cuestionar de manera simultánea la supuesta falta de fehaciencia de la operación y a su vez el incumplimiento del principio de causalidad. Cita la Casación N° 98-2022 Lima y la Resolución N° 02697-5-2017.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no presentó los elementos probatorios suficientes, a efectos de sustentar la utilización de los servicios de asesoría especializada en el gerenciamiento de los proyectos inmobiliarios directamente vinculados con los aspectos administrativos que señala la recurrente.

Que agrega que los correos electrónicos y los documentos narrativos de las actividades de desarrollo inmobiliario o marketing no resultan suficientes para crear convicción sobre los servicios recibidos por la recurrente.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4757, 4758 y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y periodo, respecto de los gastos por servicios de gerencia inmobiliaria 2012, por el monto de S/ 14 969,00, al no haber demostrado la recurrente con la documentación respectiva, su efectiva prestación, citando como base legal, entre otro, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en el referido valor se señala que el citado reparo ascendía al importe de S/ 952 461,37, no obstante, a través de la rectificatoria presentada mediante el Formulario Virtual PDT 684 N° la recurrente adicionó a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la suma de S/ 937 491,66, por lo que la Administración solo reparó la diferencia de S/ 14 969,00.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 4441, la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, la fehaciencia de la deducción efectuada en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de "Servicios de gerencia inmobiliaria 2012", exhibiendo la documentación que la sustente.

Que la recurrente mediante escrito de 9 de diciembre de 2015, de foja 673, señaló que se remite a sus argumentos referidos a la observación por "servicio de gerencia inmobiliaria 2010".

Que mediante el literal h) del Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4395 vuelta, la Administración señaló, entre otros, que la recurrente no proporcionó documentación que demostrase la fehaciencia de los servicios a cargo de Paz Servicios, por lo que no se puede considerar como gasto deducible de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 el importe de S/ 952 461,37.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 4337, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada por concepto de "Servicios de gerencia inmobiliaria 2012", por el importe de S/ 952 461,37.

Que mediante el escrito de respuesta de 10 de mayo de 2015, de fojas 3008 a 3014, la recurrente solicitó considerar sus argumentos vertidos en dicho escrito por la observación a los servicios de gerencia inmobiliaria 2010, así como la documentación ofrecida como los informes, y correos electrónicos. Reiteró lo que comprendían los contratos de asesoría estratégica suscritos con la citada empresa, que



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

corresponden a servicios de desarrollo inmobiliario, de prospección, administración en ventas y marketing, señalando los informes y correos que según afirma acreditan la prestación del referido servicio. Precisó que recalculó la deducción considerando al cierre del ejercicio 2013 que hizo entrega de 28 departamentos del proyecto "Prados del Sol", por lo que la parte proporcional del gasto anotado por concepto de "Servicios de gerencia inmobiliario" vinculado con dicho proyecto se debe reconocer por el importe de S/ 14 970,00, conforme con el Anexo N° 1.6, de foja 2948.

Que a través del Punto 1.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4318, la Administración señaló que tal como se ha desarrollado en el Punto 1.2.2, referido a los "Servicios de gerencia inmobiliaria 2010", no se ha demostrado con documentación fehaciente la efectiva realización del servicio prestado por asimismo dio cuenta que a través de la declaración rectificatoria presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N° la recurrente adicionó a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la suma de S/ 937 491,66, por lo que el presente reparo corresponde a la diferencia ascendente a S/ 14 969,00.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que, para tener derecho a la deducción de gastos, no es suficiente acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha indicado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de la norma citada y criterios expuestos se tiene que para sustentar válidamente la deducción de gastos para efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que según se aprecia de la casilla 105 - Deducciones para determinar la renta imponible de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada mediante el Formulario Virtual PDT N° 684 N° de fojas 4142 y 4143, la recurrente dedujo en el ejercicio fiscalizado, entre otros, el concepto de "Servicio de Gerencia Inmobiliaria 2012", por la suma de S/ 952 461,00, de acuerdo con el detalle proporcionado en el documento denominado "Determinación del Impuesto a la Renta al 31 de Diciembre de 2013", de foja 196, concepto que corresponde al reparo cuestionado en el presente caso.

Que cabe indicar que tal como se dejó constancia en la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4757 y 4758, la recurrente mediante declaración rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada a través del Formulario Virtual PDT 684 N° de fojas 4843 a 4847, adicionó a la renta neta del Impuesto



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

a la Renta, la suma de S/ 937 491,66, por lo que el reparo corresponde a la diferencia por el monto de S/ 14 969,00.

Que asimismo, del Anexo C - Actualización al 31.12.2013 presentado por la recurrente, de foja 2948, se aprecia que el importe reparado por S/ 14 969,00, se encuentra relacionado con el proyecto "Prados del Sol".

Que al respecto se debe indicar que el reparo bajo análisis, guarda relación con el reparo formulado bajo el concepto de servicios de gerencia inmobiliaria 2010, en lo pertinente respecto del citado proyecto "Prados del Sol", cuya deducibilidad en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 también fue materia de reparo por los mismos fundamentos, habiendo esta instancia efectuado el análisis respecto de la documentación presentada por la recurrente, referida al contrato marco, contrato de honorarios, informe contrato de prestación de servicio, informe de gestión de marketing, informe de gestión correos electrónicos, con relación a lo cual se concluyó que no acreditan la efectiva prestación de los servicios de gerencia inmobiliaria por parte de [redacted] por lo que sobre la base de los mismos fundamentos corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a una aparente contradicción en la formulación del reparo, cabe señalar de formar similar al reparo analizado en el punto 1, que conforme se verifica de los requerimientos antes glosados y del valor impugnado, el reparo se sustenta en que la recurrente no acreditó la fehaciencia del servicio, consignando en la resolución de determinación expresamente como fundamento que "no se ha demostrado con la documentación fehaciente la efectiva prestación del servicio aludido", y que en la resolución apelada se ha mantenido dicho fundamento, no resultando de aplicación la resolución invocada al tratarse de un supuesto distinto.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que los correos contienen las coordinaciones realizadas con el personal de [redacted] sobre costeos de inmuebles, revisión de los presupuestos, informe de gestión, coordinaciones sobre material publicitario, entre otros, cabe reiterar que de acuerdo con el análisis efectuado se ha concluido que de la valoración conjunta de tales documentos con los demás medios probatorios se advierte que no sustentan la fehaciencia de las operaciones observadas.

### **3. Gastos por estudios de mercado que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 67 000,00)**

Que la recurrente sostiene que el pago por concepto de estudios de mercado cumple con el principio de causalidad de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta toda vez que contribuye a su actividad comercial, no habiéndose discutido la fehaciencia de la operación sino la vinculación directa con la generación de renta gravada situación que ha sido acreditada, toda vez que el hecho que los estudios e informes no estén referidos a los proyectos desarrollados por su representada o no hayan derivado en el efectivo desarrollo de proyectos no afecta la causalidad del gasto.

Que asimismo, señala que la Administración le exige la documentación probatoria que acredite una relación de causalidad directa, lo que no tiene respaldo ni sustento legal, pues es suficiente probar que el gasto tiene relación potencial o relación indirecta con la generación de ingresos, lo cual se verifica claramente en su caso. Para tal efecto menciona las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4807-1-2006, 9013-3-2007, 710-2-1999, 1275-2-2004 y 4807-1-2006.

Que agrega que la Administración debe tener en consideración que los servicios adquiridos corresponden a estudios de mercado relacionados con la ejecución de sus proyectos inmobiliarios lo cual constituye el desarrollo del objeto de su negocio. Asimismo, reconoce que los estudios de benchmarking se encuentran relacionados con proyectos cuya construcción había iniciado pero cuyas entregas no se encontraban culminadas.

Que de igual manera, señala que los estudios de mercado contienen información comparativa de los proyectos inmobiliarios y los proyectos inmobiliarios de los competidores le permitieron evaluar su posición frente al mercado inmobiliario, y revisar alguna opción concreta de mejora con la finalidad de establecer medidas para modificar determinados proyectos y establecer el flujo de sus ventas futuras; advirtiendo que



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

aquellos estudios no relacionados con algún proyecto se encuentran vinculados con el desarrollo del negocio inmobiliario en general y son de utilidad a fin de planificar el desarrollo de su negocio y la proyección del flujo de ventas esperado.

Que señala que la Administración no debe desconocer el cumplimiento del principio de causalidad en su sentido amplio, únicamente por el hecho que los proyectos inmobiliarios hubieran iniciado construcción antes del ejercicio 2013 o porque no pueden ser vinculados con algún proyecto inmobiliario en específico, toda vez que resulta evidente que los estudios de mercado han coadyuvado con la generación de su renta en tanto permitieron analizar el eficiente desarrollo de los proyectos inmobiliarios en ejecución y el negocio inmobiliario de manera general.

Que así menciona que en el caso de los "Informes de Coyuntura Inmobiliaria", son deducibles toda vez que es un gasto causal debido a que los estudios de mercado están vinculados de manera potencial con la generación de renta gravada, pues le permitieron explorar el mercado para la toma de decisiones necesarias y toda vez que necesita analizar la situación del mercado inmobiliario antes y durante la ejecución de inversiones, para cumplir con sus objetivos y el desarrollo eficiente de su negocio, requirió de información y estudios, por lo que el citado informe, elaborado por el proveedor tuvo como objetivo recoger la información de la situación del mercado inmobiliario siendo que su metodología se desarrolló en varias etapas.

Que indica que en el caso del estudio de Benchmarking - Ciudad Nueva, se realizó con la finalidad de definir la estrategia de venta de las unidades inmobiliarias aún no colocadas e incluyó el análisis de la información extraída de la competencia lo cual le permitió realizar una planificación para mejorar sus ventas.

Que respecto de la acreditación de los documentos a través de los cuales se habrían adoptado las decisiones de negocio sobre la base de la información contenida en los estudios de mercado presentados, indica que en el desarrollo de la actividad comercial no se emiten documentos por la conformidad de la información recibida o directivas producto de la presentación de los estudios, por el contrario, estos acuerdos están implementados de manera directa en las estrategias de venta que adopta. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3104-4-2010, a fin de ser considerado en su caso.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que por su parte, la Administración señala que en la fiscalización la recurrente no presentó la documentación que demuestre el uso de la información obtenida en los estudios de mercado en la adopción de mejora de medidas para establecer su flujo de ventas futuras o en la mejora de su posición frente al mercado inmobiliario, máxime si la información proporcionada en los estudios de mercado correspondió a proyectos ya terminados; ni las planificaciones; las estrategias de venta adoptadas; y la realización del análisis estratégico de las ventas pendientes efectuadas, es decir, no acreditó la manera en que la información obtenida de los estudios de mercado influyeron en alguna toma de decisión que permitiera adoptar estrategias para mejorar sus ventas conforme al argumento expuesto por ella.

Que asimismo, menciona que si bien la recurrente presentó los informes de estudios de mercado que se encuentran vinculados con el desarrollo inmobiliario, no acreditó la utilización de información contenida en ellos en la adopción de medidas que permitieran la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora, lo que implica que no acreditó que dichos gastos cumplan con el principio de causalidad.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos. Cita la Resolución N° 05295-8-2016.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 8 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4740 a 4743 y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio por concepto de "Gastos por estudios de mercado que no cumplen con el principio de causalidad", por el monto de S/ 67 000,00, por



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

cuanto considera que la recurrente no proporcionó la documentación que demuestre el cumplimiento del principio de causalidad de los servicios de estudios de mercado<sup>10</sup>.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 4439, la Administración señaló que de acuerdo con la revisión efectuada al Libro Diario observó el registro de los estudios de mercado por el importe de S/ 146 151,27, por lo que solicitó sustentar por escrito la causalidad de dicho gasto a efecto de ser considerado deducible para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2013, debiendo exhibir los documentos sustentatorios respectivos.

Que la recurrente mediante escrito de fecha 9 de diciembre de 2015, de fojas 665 y 666, señaló que los servicios observados en este extremo, corresponden al pago por estudios de mercado relacionados con la ejecución de proyectos inmobiliarios que le sirvieron para la toma de decisión y desarrollo de sus nuevos proyectos, así por ejemplo menciona que desarrollaron estudios de mercado sobre aquellos (proyectos inmobiliarios) que venían siendo ofertados por sus competidores en el 2013 en las zonas en que planificaba iniciar la construcción de nuevos proyectos con la finalidad de determinar la zona que le resultaría más rentable, adjuntando informes de benchmarking, entre otros.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4383 vuelta a foja 4388, la Administración advirtió que de la revisión realizada a los informes presentados de los estudios de mercado relacionados con los proyectos inmobiliarios Ciudad Nueva - Callao, Ciudad Verde - Puente Piedra, City - Cercado de Lima, Panoramic - San Miguel y Jardines - Ate, verificó que los citados proyectos iniciaron su construcción en ejercicios anteriores al 2013, es decir, con anterioridad a la fecha de emisión de los citados informes, advirtiendo que la entrega de los departamentos fue realizada en el ejercicio 2012, incluso los proyectos Panoramic y City iniciaron su construcción en el año 2012, por lo que tales estudios fueron realizados con posterioridad.

Que de otro lado mencionó que la recurrente presentó respecto de otros estudios, tan solo los comprobantes de pago y medios de cancelación, y, respecto del "Informe de Coyuntura Inmobiliaria 2013 - INCOIN" elaborados por advirtió que corresponden a documentos de tipo informes que abarcan la situación del mercado inmobiliario en la ciudad de Lima, que no se encuentran vinculados a un proyecto desarrollado por la recurrente, por lo que no se puede verificar el cumplimiento del principio de causalidad; en ese sentido mantuvo la observación por la suma de S/ 141 901.00<sup>11</sup>.

Que por tanto concluyó que los estudios de benchmarking no cumplen el principio de causalidad al haber sido elaborados posteriormente al inicio de la construcción de los proyectos, siendo que los otros estudios no están vinculados a proyecto alguno por lo que tampoco puede determinarse el cumplimiento del citado principio.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 4337 vuelta y 4338, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada por estudios de mercado que no cumplen el principio de causalidad, por el importe de S/ 141 901,00.

Que mediante escrito de respuesta presentado con fecha 10 de mayo de 2015, de fojas 2993 a 2996, la recurrente indicó que la Administración debía tener en consideración que los servicios observados corresponden a estudios de mercado relacionados con la ejecución de proyectos inmobiliarios, objeto de su negocio, por lo que reconoce que los estudios de Benchmarking se encuentran relacionados con aquellos proyectos cuya construcción fue iniciada, no obstante, su entrega no se había efectuado, respecto de los departamentos relacionados con ellos, o no fue culminado.

<sup>10</sup> Cabe indicar que el reparo determinado por la Administración inicialmente ascendió a la suma de S/ 141 901,00, no obstante, tal como se dejó constancia en la mencionada resolución de determinación, toda vez que la recurrente mediante la presentación del Formulario Virtual PDT 684 N° adicionó el importe de S/ 74 901,00 a la renta neta imponible del ejercicio 2013, respecto del gasto observado, el reparo se mantuvo por la suma de S/ 67 000,00.

<sup>11</sup> Consideró sustentada el importe de S/ 4 250,00.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que asimismo, señaló que la información comparativa de sus proyectos inmobiliarios con los de sus competidores le permitieron evaluar su posición frente al mercado, para realizar una acción de mejora, con el fin de establecer medidas para efectos de modificar sus proyectos y determinar el flujo de ventas futuras. Acerca de los estudios no vinculados con algún proyecto en específico, señaló que estos eran de utilidad, a fin de planificar el desarrollo de su negocio inmobiliario en general y el flujo de ventas, cumpliendo así su finalidad informativa, por lo que resultan causales. En ese sentido, indicó que la Administración no debía desconocer el cumplimiento del principio de causalidad, recogido de manera amplia en la legislación tributaria, solo por el hecho de que los proyectos iniciaron construcción antes del 2013 o por que los estudios de mercado no pueden relacionarse con algún proyecto en específico, toda vez que dichos estudios coadyuvaron a la generación de renta al permitirle analizar de forma eficiente el desarrollo de los proyectos.

Que agregó que los informes de coyuntura inmobiliaria 2013 - Incoin, elaborados por [redacted] está vinculado de manera potencial pues le permitieron explorar el mercado para la toma de decisiones del desarrollo de su negocio inmobiliario en la ciudad de Lima, y que en el caso del estudio de mercado de benchmarking - Ciudad Nueva, proyecto que ya había iniciado, indicó que fue realizado con la finalidad de definir la estrategia de venta de las unidades inmobiliarias aún no colocadas, el cual incluyó el análisis de la información extraída de la competencia. Menciona que en dicho proyecto ofertaba 1384 departamentos, no obstante, al 2012 vendió 144, por lo que consideró realizar un análisis estratégico de las ventas pendientes. Por lo expuesto, considera que el gasto del estudio de mercado resulta causal.

Que en el Punto 1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 4394 a 4397, la Administración señaló que la recurrente no proporcionó la documentación que demuestre el uso de la información obtenida de los estudios de mercado, toda vez que dicha información corresponde a proyectos terminados, asimismo, especificó que no exhibió la documentación que demuestre la toma de decisiones, las planificaciones realizadas, las estrategias de ventas de las unidades inmobiliarias y el análisis estratégico de las ventas pendientes, realizados sobre la base de la información obtenida de los servicios observados, por lo que no se acreditó el cumplimiento del principio de causalidad de los servicios de estudio de mercado, siendo que si bien la observación ascendía al importe de S/ 141 901,00, con fecha 10 de mayo de 2016 mediante el Formulario Virtual PDT 684 N° [redacted] la recurrente adicionó a la renta neta imponible la suma de S/ 74 901,00, por lo que la mantuvo por la suma de S/ 67 000,00.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que todo gasto debe ser necesario y vinculado con 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 este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 02422-5-2006 y 04971-1-2006, entre otras, que para efectos de la deducción de gastos no resulta necesario que estos efectivamente generen ingresos, sino que sean potencialmente aptos para producirlos.

Que obra en el expediente el "Estudio Comparativo por Productos de la Competencia Ciudad Nueva - Callao", "Estudio Comparativo por Productos de la Competencia Proyecto City" y el "Estudio Comparativo por Productos de la Competencia Panoramic", respecto del primer, segundo, trimestre 2013; y el "Estudio Comparativo de Competencia Ciudad Nueva - Enero 2014", "Estudio Comparativo de Competencia Proyecto City - Diciembre 2013" y "Estudio Comparativo de Competencia Panoramic - Diciembre 2013", de fojas 289 a 310 y 466 a 558, en los cuales se consignan información acerca del análisis urbano del sector y micro sector inmobiliario, viabilidad, accesibilidad y delimitación de la zona de estudio; el comportamiento histórico del mercado en cuanto a la venta y stock de vivienda en la zona, características de la viviendas; comportamiento histórico de los proyectos auditados respecto de la evolución de valores por tipología,



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

valores unitarios disponibles; comportamiento y segmentación según tipología, rango de valores y de áreas; evolución trimestral de indicadores según proyectos comparables, análisis comparable del mercado de la competencia (evolución trimestral de ritmos de venta); sistema de financiamiento bancario por proyecto, entre otros. Asimismo, en los anexos de citados estudios se señala los aspectos positivos y negativos de los citados proyectos inmobiliarios en cuanto a su ubicación.

Que asimismo, se tiene el documento denominado "Informe de Coyuntura Inmobiliaria - 2013", de fojas 311 a 465, elaborado por \_\_\_\_\_ que representa una descripción general en el mercado inmobiliario acerca de los indicadores de la oferta inmobiliaria con la finalidad de comparar el comportamiento del mercado inmobiliario de los últimos 4 años, presentando información acerca de la oferta de proyectos inmobiliarios ubicados en 28 distintos distritos<sup>13</sup> de Lima Metropolitana y Callao, en cuanto a sus características generales (aspectos demográficos, características urbanas, actividades comerciales, salud, entre otros), oferta de unidades (en el primer, segundo, tercer y cuarto trimestre del 2013), oferta por tipología e inmobiliaria, proyectos nuevos a la venta, ventas por nivel socioeconómico, importe de las ventas realizadas, velocidad de venta mensual, meses para agotar stock y velocidad de venta mensual.

Que de lo antes glosado, se verifica que los estudios comparativos muestran diversa información relacionada a los proyectos de la competencia de la recurrente que se desarrollan en la misma zona o aledaños en los que se encuentran los proyectos Ciudad Nueva, City y Panoramic de la recurrente, brindando información comparativa, como por ejemplo, la velocidad de venta promedio de los proyectos de la competencia respecto de departamentos de 1, 2 o 3 dormitorios y la velocidad de venta de los proyectos de la recurrente; el valor promedio ofertado de la competencia y de la recurrente, entre otros, información susceptible de ser considerada en la toma de decisiones empresariales de la recurrente vinculadas al giro de su negocio, siendo que similar análisis corresponde respecto del "Informe de Coyuntura Inmobiliaria - 2013", que da cuenta de información de proyectos del mercado inmobiliario en distritos en los que aquella construye proyectos inmobiliarios.

Que en ese sentido, tales documentos guardan razonable vinculación con la generación de su renta gravada o en el mantenimiento de su fuente, siendo que el hecho que los proyectos ya se hubiesen construido a la fecha de tales informes, como afirma la Administración, no enerva la citada vinculación, pues conforme se ha señalado, los indicadores obtenidos de los citados informes se encuentran, entre otros, también referidos a las ventas y los valores de los departamentos; por lo que corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo, siendo que respecto de los demás comprobantes reparados vinculados a estudios respecto de los cuales la recurrente no ha acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Que no resulta aplicable la jurisprudencia invocada por la Administración al tratarse de gastos respecto de los cuales se consideró que no estaba acreditado su destino y la documentación presentada no resultaba suficiente, supuesto diferente al caso de autos.

#### **4. Gastos por honorarios de gerenciamiento de proyectos (S/ 251 379,00)**

Que la recurrente sostiene que la Administración realiza una valoración superficial de los medios probatorios presentados, no obstante, valorados de manera integral, conjunta y razonada permite desvirtuar las observaciones efectuadas por el área acotadora, por lo que no resulta correcto lo señalado en el sentido que los elementos probatorios no resultan suficientes para crear convicción del gasto, toda vez que advierte, sobre dicha valoración, que debió efectuarse atendiendo la naturaleza y el tipo de servicio así como el contexto en el cual se realiza la operación, lo que no ha sucedido en su caso. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012, para sustentar su argumento, así como la aplicación del principio de verdad material en su caso.

<sup>12</sup> De acuerdo con el informe se indica que el negocio de la citada empresa es ofrecer servicios en cuanto a la valoración de bienes inmuebles, así como estudios de mercado del sector inmobiliario y la construcción y evaluación de la factibilidad de proyectos relacionado con dicho sector.

<sup>13</sup> Ate, Barranco, Breña, Provincia Constitucional del Callao, Carabayllo, Chorrillos, Jesús María, La Molina, Lima Cercado, Lince, Magdalena Del Mar, Miraflores, Pueblo Libre, San Borja, San Isidro, San Miguel, Santiago de Surco, Surquillo, Lima Norte, Lima Este y Sur,



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que asimismo refiere que el área acotadora no agotó los medios necesarios para efectuar una correcta valoración de pruebas, a pesar de haber cumplido con presentar elementos que permiten sustentar la efectiva prestación de los servicios. Indica que presentó el contrato de honorarios mediante el cual fue contratada a efectos de brindarle servicios de gerenciamiento, los cuales se materializaban en actividades relacionadas con el desarrollo administrativo de los proyectos inmobiliarios, destinándose para tal efecto, un conjunto de personas para su cumplimiento y quienes además reportaban las actividades realizadas; y las declaraciones juradas de los trabajadores, en los que se deja constancia acerca de la relación laboral existente con la citada empresa; así como los correos electrónicos de coordinación con el personal de Paz Servicios.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y refiere que la Administración incurre en contradicción al cuestionar de manera simultánea la supuesta falta de fehaciencia de la operación y a su vez el incumplimiento del principio de causalidad. Cita la Casación N° 98-2022 Lima y la Resolución N° 02697-5-2017.

Que por su parte, la Administración señala que el contrato suscrito con Paz Servicios con fecha 20 de marzo de 2009, solo denota un acuerdo de voluntades mas no que los servicios pactados en él se hubieran ejecutado, por lo que, por sí mismo, no acredita la prestación de los servicios; asimismo, advierte que las declaraciones juradas de los trabajadores, no acreditan la ejecución de las labores realizadas a favor de la recurrente; y toda vez que no se adjuntaron los documentos mencionados en los correos electrónicos ofrecidos, ni aquella relacionada con la empresa en la que se muestre la coordinación sobre el trabajo realizado pues únicamente corresponden a proyectos inmobiliarios que no están referidos a aquellos entregados en el 2013, determina que dichos documentos no resultan elementos suficientes para crear convicción acerca de los servicios recibidos.

Que agrega de otro lado, que la recurrente consignó como importe del gasto observado la suma de S/ 1 077 211,20, no obstante, con fecha 10 de mayo de 2016, mediante el Formulario Virtual PDT 684 – N° adició a la renta neta imponible del ejercicio 2013 la suma de S/ 825 832,36, respecto de dicho gasto, por lo que mantuvo el reparo por la suma de S/ 251 379,00.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 9 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4739, 4740 y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio por gastos por honorarios de gerenciamiento de proyectos, por el monto de S/ 251 379,00, por cuanto considera que la recurrente no demostró la efectiva realización del servicio<sup>14</sup>.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 4439, la Administración señaló que de acuerdo con la revisión efectuada al Libro Diario observó el registro de gastos por honorarios de gerenciamiento de proyectos, según se detalla en su anexo 6, de fojas 4427 y 4428, por el importe de S/ 1 077 211,20, por lo que solicitó sustentar la fehaciencia de dicho gasto a fin de ser considerado deducible para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2013, así como exhibir los documentos que lo sustenten, tales como contratos, directivas, comprobantes de pago, entre otros.

Que mediante escrito de 9 de diciembre de 2015, fojas 661 a 664, la recurrente señaló que se tratan de servicios de asesoría prestados durante el ejercicio 2013, y respecto de los cuales se remite a los argumentos expuestos respecto de los gastos por servicios de gerencia inmobiliaria 2010 con relación a los contratos suscritos con el proveedor y la naturaleza y alcance de los mismos. Señala que la citada empresa es una entidad chilena cuyos servicios se orientan a la asesoría especializada en la industria inmobiliaria, y cuenta con la experiencia requerida para que la compañía pueda, a través de dichos servicios, gestionar más eficientemente su negocio, lo cual incluye la identificación de alternativas para

<sup>14</sup> Cabe indicar que el reparo determinado por la Administración inicialmente ascendió a la suma de S/ 1 077 211,00; no obstante, tal como se dejó constancia en la resolución de determinación impugnada, toda vez que la recurrente mediante la presentación del Formulario Virtual PDT 684 N° adició el importe de S/ 825 832,36 a la renta neta imponible del ejercicio 2013, respecto del gasto observado, el importe final reparado fue de S/ 251 379,00.





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

nuevos proyectos, la administración de sus sistemas de gestión de recursos para la colocación de los proyectos.

Que agregó que como sustento de la prestación efectiva de los servicios ha presentado contratos de servicios suscritos por cada uno de los proyectos inmobiliarios, el informe de gestión 2013, informe asesoría a gerencia de desarrollo de Perú, correos cursados con que evidencian la prestación del servicio.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de vuelta foja 4383 a foja 4388, la Administración dejó constancia que las provisiones realizadas por honorarios de gerenciamiento (como fee a por los proyectos City, Ciudad Nueva, Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Panoramic, Prados del Sol y Único) no pueden ser deducidas como gasto en el ejercicio 2013, pues la recurrente no ha proporcionado la documentación que demuestre la fehaciencia del servicio prestado y en el supuesto negado que se haya demostrado, este no podría deducirse pues existen proyectos que no se han concluido en el ejercicio fiscalizado y otros que al 31 de diciembre de 2013 no se han entregado.

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de vuelta foja 4337 y foja 4338, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada por honorarios por gerenciamiento de proyectos, por el importe de S/ 1 077 211,20.

Que mediante escrito de respuesta presentado con fecha 10 de mayo de 2015, de foja 2992, la recurrente indicó, entre otros, que los servicios observados corresponden a honorarios reconocidos a favor de la empresa respecto de asesorías prestadas en el ejercicio 2013, por lo que se remite a los argumentos expuestos respecto de los gastos de "servicio de gerencia inmobiliaria 2012", relacionada con los contratos suscritos con la referida empresa y a la explicación en el sentido de su naturaleza, alcance y fehaciencia.

Que a través del Punto 3.2.3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4294, la Administración concluyó que luego de la evaluación de la documentación presentada procedía a efectuar la observación determinada por gastos por honorarios de gerenciamiento de proyectos, por el monto de S/ 1 077 211,20, por cuanto la recurrente no demostró la efectiva realización del servicio.

Que asimismo, indicó que con fecha 10 de mayo de 2016 mediante el Formulario Virtual PDT 684 - Renta anual de tercera categoría 2013 con número de orden la recurrente adicionó a la renta neta imponible, la suma de S/ 825 832,36, respecto del gasto observado en este extremo, por lo que mantuvo dicha observación por la suma de S/ 251 379,00.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, dispone que 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004, 00886-5-2005 y 01145-1-2005, entre otras, este Tribunal ha establecido que para tener derecho a la deducción de gastos y/o costos no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas y con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones fehacientes, reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que conforme se ha señalado precedentemente con ocasión del análisis del reparo por servicios de gerenciamiento, la recurrente suscribió con los contratos de honorarios, de fojas 2059 a 2092, con fechas 30 de agosto de 2012, respecto del proyecto inmobiliario denominado "City" y "Prados del Sol"; 30 de noviembre de 2009, con relación del proyecto inmobiliario denominado "Único"; 1 de diciembre de 2011, por el proyecto inmobiliario denominado "Panoramic", "Jardines de Santa Clara", "Ciudad Verde" y "Ciudad Nueva", mediante los cuales se encargó a la referida empresa la asesoría estratégica en los citados proyectos inmobiliarios, en cuanto a su desarrollo, prospección, desarrollo de sistemas y administración de ventas y marketing.

Que conforme se analizó con relación a los gastos de los puntos 1 y 2 de la presente resolución, los contratos de honorarios tan solo evidencian un acuerdo de voluntades entre la recurrente y y si bien se mencionan servicios de asesoría estratégica en la gestión de negocios inmobiliarios, en cuanto a los distintos aspectos relacionados con el desarrollo inmobiliario, la prospección, desarrollo de sistemas y la administración de ventas y marketing, entre otros, tales documentos, por sí solos, no constituyen prueba suficiente que acredite la efectiva ejecución de los servicios pactados

Que asimismo, la recurrente ha presentado los informes contrato de prestación de servicio, gestión de marketing, de gestión y correos electrónicos, con relación a los cuales, conforme se ha analizado precedentemente, los primeros (informes) tan solo constituyen una descripción de las labores supuestamente realizadas pero que no implican la efectiva prestación de los servicios, siendo que respecto de los correos electrónicos, si bien se aprecian algunas coordinaciones, estas son realizadas con personal de siendo ésta la que generalmente requiere a la recurrente la remisión de información, empero no se advierte que dichas comunicaciones se hubiesen realizado en el marco de los servicios de asesoría estratégica en la gestión, desarrollo inmobiliario y sistemas, entre otros, que fueron contratados a Paz Servicios, por lo que no acreditan la operación reparada.

Que como se aprecia la recurrente no ha presentado la documentación que de manera suficiente acredite la realización del gasto por concepto de "Gastos por honorarios de gerenciamiento de proyectos que no cumplen con el principio de causalidad", por el monto de S/ 251 379,00, por lo que el reparo determinado por la Administración se encuentra arreglado a ley.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a una aparente contradicción en la formulación del reparo, cabe señalar de formar similar al reparo analizado en el punto 1, que conforme se verifica de los requerimientos antes glosado y del valor impugnado, el reparo se sustenta en que la recurrente no acreditó la fehaciencia del servicio, consignando en la resolución de determinación expresamente como fundamento que *"no se ha demostrado con la documentación fehaciente la efectiva prestación del servicio aludido"*, y en la resolución apelada se ha mantenido dicho fundamento, no resultando de aplicación la resolución invocada al tratarse de un supuesto distinto.

## **5. Gasto referido al pago por conciliación extrajudicial considerado como acto de liberalidad (S/ 105 830,00)**

Que la recurrente sostiene que para la Administración resulta necesaria la presentación de la documentación complementaria al acta de conciliación extrajudicial, sin embargo, aquella estaría referida al procedimiento de denuncia presentada por su cliente ante Indecopi por desconformidad con la cocina del departamento que le fue entregado, situación que su representada buscaba evitar con la celebración del acuerdo conciliatorio para poner fin al procedimiento iniciado y no se inicie otro de cualquier naturaleza, por lo que lo solicitado constituye un despropósito para los fines del acuerdo conciliatorio. Asimismo, precisa que la conciliación está suscrita por un representante con facultades suficientes para negociar y adoptar un acuerdo, en consecuencia, la propia acta de conciliación acredita su decisión respecto a derivar en un acuerdo para evitar mayores contingencias económicas, así como de imagen reputacional.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que agrega que la Administración debe tener en cuenta que en el marco del desarrollo de un negocio inmobiliario no resulta inusual la existencia de controversias, no obstante las empresas inmobiliarias buscan evitar cualquier tipo de conflictos que la lleven a incurrir en mayores gastos y sobre todo que pueda dañar su imagen frente al público, potenciales clientes de sus inmuebles, por lo que una exposición pública de una disconformidad de la Sra. [redacted] podía repercutir en una caída no prevista de sus ventas e incluso en la generación de mayores quejas o reclamos y la imposición de una multa la que no resultaría deducible, por lo que optó por realizar una conciliación extrajudicial.

Que en ese sentido, señala que el argumento de la Administración respecto al que "no se sabe si la suma de US\$ 38 000,00, es realmente aquel que cubre la parte por el incumplimiento del contrato" carece de sustento, en tanto que compró el inmueble de la señora [redacted] razón por la cual el importe entregado no se encontraba vinculado a la reparación de las áreas que la citada señora indicaba, sino que su finalidad era evitar contingencias futuras. Advierte que el importe pagado, no podría calificar como una liberalidad, en tanto el cumplimiento del principio de causalidad resulta evidente, pues dicho pago se encuentra vinculado al mantenimiento de la fuente, más aún si se considera que una de las solicitudes de la citada persona era el cierre temporal del establecimiento de su representada, lo cual de concretarse impediría la generación de rentas gravadas. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 756-2-2000 y 22217-11-2012, a fin de sustentar su argumento.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no ha presentado documentación que acredite que la señora [redacted] tuviera derecho a percibir la compensación producto del reconocimiento de un problema de calidad del departamento, por lo que no quedó acreditado que existiera la obligación por parte de la recurrente de realizar el pago ni probó la necesidad y la causalidad del gasto efectuado, por lo que el pago efectuado por S/ 105 830,00, constituye un acto de liberalidad y no cumple con el principio de causalidad, por tanto, no resulta deducible para la determinación de la renta neta.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 10 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° [redacted] emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4737 a 4739 y 4766, se verifica que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio por concepto de "Gasto referido al pago por conciliación extrajudicial considerado como acto de liberalidad", por el monto de S/ 105 830,00, al no haberse sustentado el cumplimiento del principio de causalidad.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] de foja 4439 vuelta, la Administración señala que de acuerdo con la revisión efectuada al Libro Diario observó el registro de "gastos varios", entre ellos, el gasto por conciliación extrajudicial por el importe de S/ 105 830,00, según el detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto a dicho requerimiento, de foja 4425, por lo que solicitó sustentar la causalidad de dicho gasto, a fin de ser considerado deducible para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2013, así como exhibir los documentos respectivos que lo sustenten, tales como contratos, directivas, comprobantes de pago, entre otros.

Que mediante escrito de fecha 9 de diciembre de 2015, de foja 658, la recurrente señaló que el monto observado corresponde al pago efectuado a la señora Sonia Figuerola Lizarzaburu, al amparo de una conciliación extrajudicial celebrada con fecha 24 de junio de 2013, con el fin de no perjudicar su imagen ante una denuncia presentada ante Indecopi, respecto de una disconformidad de la cocina del departamento vendido, por lo que le efectuó un pago de S/ 105 830,00, equivalente a US\$ 38 000,00.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de foja 4379 a vuelta foja 4381, la Administración señaló que la recurrente aceptó que la cocina no estaba conforme con el contrato de compraventa suscrito con su cliente, por lo que decidió entregar un monto respecto del cual no se sabe si corresponde al importe que cubre la parte que se incumplió del contrato, constituyendo un acto de liberalidad que no es aceptada como gasto deducible por lo que observó el importe de S/ 105 830,00.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 4336, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada.

Que mediante el escrito de respuesta de 10 de mayo de 2016, de fojas 2987 a 2989, la recurrente indicó que con fecha 24 de junio de 2013 celebró una conciliación extrajudicial con \_\_\_\_\_ producto de la presentación de una denuncia en Indecopi, por disconformidad de la cocina del departamento entregado, decidiendo conciliar extrajudicialmente con la citada persona con la finalidad de poner fin al procedimiento iniciado y no se inicie otro de cualquier naturaleza, por lo que pagó la suma de US\$ 38 000,00.

Que agregó que la Administración debe tener en cuenta que en el marco del desarrollo de un negocio inmobiliario no resulta inusual la existencia de controversias, no obstante las empresas inmobiliarias buscan evitar cualquier tipo de conflictos que la lleven a incurrir en mayores gastos y sobre todo que pueda dañar su imagen, por lo que una exposición pública de una disconformidad de la señora \_\_\_\_\_ podía repercutir en una caída no prevista de sus ventas e incluso en la generación de mayores quejas o reclamos y la imposición de una multa la que no resultaría deducible, por lo que optó por realizar una conciliación extrajudicial; en ese sentido, el argumento de la Administración respecto al que *"no se sabe si la suma de \$ 38 000,00, es realmente aquel que cubre la parte por el incumplimiento del contrato"* carece de sustento en tanto que compró el inmueble de la señora \_\_\_\_\_ razón por la cual el importe entregado no se encontraba vinculado a la reparación de las áreas que la citada señora indicaba, sino que su finalidad era evitar contingencias futuras y no podría calificarse como una liberalidad, en tanto el cumplimiento del principio de causalidad resulta evidente, pues dicho pago se encuentra vinculado al mantenimiento de la fuente, más aún si se considera que una de las solicitudes de la citada persona era el cierre temporal del establecimiento. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 756-2-2000 y 22217-11-2012, a fin de sustentar su argumento.

Que a través del Punto 4.1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ de fojas 4292 vuelta a 4294 vuelta, la Administración dio cuenta del descargo de la recurrente y señaló que no presentó documentación que demostrase la existencia de algún reclamo efectuado por la \_\_\_\_\_ como cartas dirigidas entre ambas partes, dado que para llegar a instancias de INDECOPÍ no llegó a un acuerdo inicial con ella, tampoco presentó copia de las denuncias, no exhibió los acuerdos de las áreas involucradas (gerencia general, gerencia de ventas o marketing), no se indica a que proyecto inmobiliario corresponde el departamento, concluyendo que el pago efectuado a la señora \_\_\_\_\_ no cumple con el principio de causalidad y corresponde a un acto de liberalidad pues la recurrente no ha proporcionado la documentación fehaciente que demuestre las razones de la ocurrencia de la denuncia presentada ante Indecopi.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, para efectos 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 referida deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso d) del artículo 44 de la precitada ley, prevé 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.

Que en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, ha señalado que la carga de la prueba de que un gasto se relacione con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza sobre su pretensión.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que de otro lado, en la Resolución N° 13373-4-2009 este Tribunal ha determinado que el pago de una indemnización es causal, en tanto se origine en riesgos propios del desarrollo de la actividad generadora de renta gravada del contribuyente.

Que en el caso de autos cabe indicar que, de acuerdo con lo mencionado por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, el gasto observado por la Administración se encuentra relacionado con el entregado en virtud de una conciliación extrajudicial realizada con la señora (cliente) producto de la presentación de una denuncia en Indecopi por una disconformidad en la entrega de parte del bien vendido (cocina), por lo que procedió a cancelar la suma de US\$ 38 000,00 (equivalente a S/ 105 830,00).

Que sin embargo, pese haber sido requerida para ello, la recurrente no ha sustentado con la documentación respectiva, que el importe entregado en virtud a dicha transacción guardase relación con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente, pues si bien afirma se otorgó a fin de evitar una contingencia futura ante el INDECOPI y así ver perjudicada su imagen por el reclamo de la clienta, tal hecho no ha sido acreditado, pues la recurrente no ha presentado documentación que demostrase la existencia de algún reclamo efectuado por la recurrente como podrían haber sido comunicaciones o cartas entre ambas partes relacionadas a dicho asunto, tratativas para llegar a un acuerdo, o cualquier documentación que evidenciase la obligación de la recurrente de resarcir a la citado cliente y por ende incurrir en dicha erogación, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, procede confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que no resulta atendible lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración solicita información complementaria vinculada a la denuncia ante Indecopi, situación que su representada buscaba evitar con la celebración del acuerdo conciliatorio para poner fin al procedimiento iniciado y no se inicie otro de cualquier naturaleza, toda vez que conforme se ha glosado en el procedimiento de fiscalización la Administración solicitó a la recurrente acredite la deducción de dicho gasto, para lo cual tenía la posibilidad de presentar la documentación que estimase pertinente para acreditar tal hecho.

**6. Gastos por comisiones pagadas en el ejercicio 2013 a vendedores no devengadas (S/ 105 232,00<sup>15</sup>); y**

**7. Deducciones no aceptadas vía DDJJ rectificatoria relacionadas a las comisiones por ventas pagadas en el ejercicio 2013, no devengadas en este ejercicio (S/ 752 928,00)**

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó el gasto por comisiones correspondientes a la venta de departamentos, en la consideración que debe ser deducido según la realización de las unidades inmobiliarias asociadas con dicho gasto, esto es, considera que el devengo del gasto relacionado a bienes futuros se reconocerá en el ejercicio de la venta del bien, aplicando la correlación de ingresos.

Que agrega que los gastos por comisión de ventas tienen calidad de gastos preoperativos y que se ha cumplido con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para el reconocimiento de los gastos preoperativos referidos a las comisiones de ventas. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2989-4-2010, 591-4-2008 y 0467-5-2003 a fin de sustentar su posición.

Que refiere que según lo establecido en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta los gastos pre operativos pueden deducirse en el primer año en el que se inicie la producción o explotación de las actividades de la empresa, o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años desde que se inicie la producción o explotación; y que en ambos casos es un requisito que se haya iniciado dicha producción o explotación, toda vez que al tratarse de gastos que van a impactar en uno o varios periodos

<sup>15</sup> El reparo se efectuó por el importe de S/ 255 729,00, respecto del cual en la resolución apelada se dejó constancia que se dividía en: i) Comisiones no pagadas a trabajadores por el monto de S/ 105 232,16, y ii) Deducción del gasto por comisiones pagadas en el ejercicio 2013, no devengadas, por el monto de S/ 150 517,00; siendo que la Administración en instancia de reclamación mantuvo el reparo respecto del primer monto, y lo levantó en cuanto al segundo.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

futuros mediante la reducción de costos deben diferirse hasta el correspondiente periodo futuro. Cita el criterio contenido en los Informes N°

Que señala que el reconocimiento de una erogación en función o proporción directa al ingreso obtenido es un tratamiento aplicable solo a los costos de las existencias (desembolsos que están directa o indirectamente destinados para la construcción o fabricación de las existencias), conforme con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, que a su vez concuerda con lo señalado en el párrafo 34 de la NIC 2; mientras que todos los gastos incurridos previamente al emprendimiento de un nuevo proyecto u operación y que estén vinculados a él, constituirán gastos pre operativos y que la oportunidad para su deducción está en función del inicio de la producción o explotación del nuevo proyecto u operación de la actividad, no existiendo restricción legal para el reconocimiento de la deducción total del gasto pre operativo, una vez que se verifique el inicio de la producción o explotación del nuevo proyecto u operación.

Que en ese sentido, considera que el gasto por comisiones es una erogación no vinculada a la construcción de las unidades inmobiliarias, por lo que no califica como costo de inventario, calificando por su naturaleza como un gasto de promoción, marketing o publicidad, el cual tiene carácter administrativo o de gestión, por lo que debe ser considerado como pre operativo, habiéndose cumplido con lo establecido en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para el reconocimiento de los referidos gastos pre operativos (comisiones); siendo que durante el ejercicio 2013, inició la entrega de los departamentos de los proyectos denominados Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Ciudad Nueva y Prados del Sol, y efectuó el pago de las comisiones vinculadas con la venta de los departamentos correspondientes a los citados proyectos los que dedujo como gastos pre operativos. Asimismo, en cuanto a los proyectos Atelier, Bello Horizonte, Los Olivos y Breña, cuyos departamentos fueron entregados en años anteriores, también procedió a deducir como gastos preoperativos las comisiones de ventas registradas por estos proyectos.

Que respecto al proyecto Prados del Sol, señala que tenía la opción de deducir en un ejercicio la totalidad del gasto preoperativo correspondiente o amortizarlo en el plazo de 10 años, en ambos casos a partir de la explotación del proyecto, lo que se verificó con la entrega del primer departamento; por lo que producto de dicha entrega en el ejercicio 2013, optó por deducir la totalidad del gasto preoperativo correspondiente. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0467-5-2003 a fin de sustentar su posición.

Que precisa que, el tratamiento de los gastos preoperativos contenido en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye una norma específica que complementa la regulación del devengo establecida en el artículo 57 de la citada ley y al principio de la asociación de ingresos y gastos.

Que agrega que en el supuesto que los gastos por comisiones de venta antes referidos no califiquen como preoperativos por haberse realizado después de iniciada la actividad o explotación, deberían ser considerados igualmente como devengados en el ejercicio fiscalizado, toda vez que la correlación del reconocimiento de los desembolsos en función de los ingresos obtenidos corresponde al tratamiento del costo de existencias, y no al de gastos.

Que de otro lado, mediante escrito ampliatorio, señala que la Administración mantuvo el reparo por las comisiones de ventas no pagadas a su personal por el importe de S/ 105 232,00, toda vez que considera que, al tratarse de comisiones de venta por enajenaciones de bienes inmuebles futuros, el gasto debe reconocerse solo al momento de la entrega del bien (cuando la transacción se consuma). Asimismo, señala que, en el caso de las comisiones analizadas, estas constituyen una compensación económica a favor del personal de ventas que cumple con las metas de captación de clientes, por lo que es evidente que el beneficio otorgado califica como una retribución por los servicios prestados dentro de la relación laboral (renta de quinta categoría), por lo que resulta deducible en el ejercicio que se pague según lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10569-3-2012 y 17792-8-2012, a fin de sustentar su posición.

Que precisa que la Administración confunde el hecho que da origen a la comisión cuestionada, toda vez que entiende que esta se encuentra sujeta a la efectiva venta del bien futuro, lo cual la lleva a concluir que el gasto solo podrá entenderse devengado al momento de dicha venta, es decir, con la existencia y entrega física del inmueble, no obstante, es un error de concepto, puesto que según se aprecia de la Política de



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Comisiones (POL-002-V3), en el área de ventas lo que se busca premiar mediante la entrega de estos incentivos, es el logro u obtención de compromisos económicos por parte del cliente a favor de la compañía, más no la conclusión de la venta del bien inmueble futuro.

Que en ese sentido, agrega que la obligación respecto al pago de comisiones nace con la firma de la minuta y con el desembolso de las cuotas iniciales o créditos bancarios que representen el compromiso económico que el cliente asume a su favor en relación con el precio del bien, por lo que corresponde que se reconozca el devengo de este gasto en el ejercicio en el cual nació la obligación de desembolsarlo, esto es, el ejercicio en que fue pagado al personal de ventas en atención a la firma de las minutas por parte de los clientes captados.

Que mediante escrito de alegatos reiteras sus argumentos.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no sustentó el pago de la totalidad de los gastos por comisión de ventas cargados en la Cuenta 62 - Gastos de personal, ascendente al importe de S/ 1 624 437,35, toda vez que solo acreditó el pago de S/ 1 519 205,19, por lo que se verifica la procedencia del reparo por el monto de S/ 105 232,16.

Que refiere en cuanto al reparo por deducción no aceptada vía declaración jurada relacionada a las comisiones de ventas pagadas en el ejercicio 2013 no devengadas en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 752 928,00, que los gastos por comisiones de venta no son gastos originados por la expansión de actividades por lo que no pueden considerarse gastos preoperativos, más aún, si se incurrieron con posterioridad al inicio de la explotación del proyecto; sin embargo, al vincularse con las actividades de la recurrente corresponde su deducción para determinar la renta neta de tercera categoría, debiendo aplicarse las normas y reglas que rigen la imputación de gastos en general, por lo que acorde con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el párrafo 19 de la NIC 18, los gastos incurridos para generar un determinado ingreso, se reconocerán en el ejercicio en que se devenguen estos últimos.

Que indica que si bien los pagos efectuados por la recurrente por comisiones a sus trabajadores del área de ventas se efectúan en el ejercicio en que se firma el contrato de la venta del bien futuro, tales desembolsos no pueden reconocerse como gasto en la fecha de pago al comisionista, sino cuando las viviendas son entregadas a los compradores, momento en que convergen las condiciones señaladas en el párrafo 14 de NIC 18; así, devengado los ingresos simultáneamente se devengan los gastos vinculados, como son los gastos por comisiones de venta, en la proporción que se vayan entregando los departamentos de los proyectos inmobiliarios a los que están vinculados.

Que apunta que a efecto de determinar el devengo de los gastos provisionados en la cuenta 62 – Gasto de Personal, se han aplicado sobre los gastos por comisiones de venta de cada proyecto inmobiliario, porcentajes calculados en función del total de las viviendas que componen los citados proyectos comparándolo con el total de unidades entregadas en el año 2013, por lo que determinó que el gasto por comisión de ventas ascendió a S/ 496 851,00, que coincide con lo consignado por la recurrente en su declaración original.

Que de otro lado, señala que en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N° de 10 de mayo de 2016, la recurrente incluyó una deducción adicional por el importe de S/ 752 928,00 por concepto de gastos de comisiones de venta al considerar la recurrente que le correspondía la deducción por dicho concepto por el monto total de S/ 1 249 779,00, y no por el monto de S/ 496 851,00, considerado en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, motivo por el cual incluyó dicho importe a fin que se reconozca la diferencia por la suma de S/ 752 928,00.

Que indica que las comisiones devengadas en el ejercicio 2013 solo ascendían al importe de S/ 496 851,00 (dentro del cual se encuentra el monto no sustentado de S/ 105 232,00 por comisiones no pagadas), por lo tanto, no corresponde la deducción adicional consignada en la declaración rectificatoria.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y cita la Resolución N° 04737-9-2021 a fin de sustentar su posición.

Que del Anexo N° 1.1 y los Puntos 6 y 7 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° [redacted] emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4748 vuelta a 4752 y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible con relación a las comisiones por venta de departamentos, consignadas en la Cuenta 62 – Gastos de Personal<sup>16</sup> por los conceptos de: (i) “comisiones pagadas en el ejercicio 2013 a vendedores no devengadas” por el monto de S/ 105 232,16<sup>17</sup> por cuanto corresponden a comisiones provisionadas pero que no fueron pagadas a los vendedores y (ii) “deducción no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a las comisiones por ventas pagadas en el ejercicio 2013 no devengadas en este ejercicio” por el monto de S/ 752 928,00<sup>18</sup>, en la consideración que las citadas comisiones no constituyen gastos pre operativos como alega la recurrente, ni devengaron en el ejercicio fiscalizado, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° [redacted] citando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

- **Comisiones pagadas en el ejercicio 2013 a vendedores no devengadas (S/ 105 232,16)**

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] de fojas 4439 y vuelta foja 4440, la Administración indicó que de la revisión efectuada a los asientos contables del Libro Diario detectó comisiones de vendedores por el importe total de S/ 1 624 437,35, de acuerdo con el detalle contenido en el Anexo N° 4 adjunto al citado requerimiento, de fojas 4431 a 4433, por lo que solicitó a la recurrente que explicara las razones por las cuales los gastos anotados en los asientos observados deben ser considerados como deducibles, así como exhibir la documentación que sustentase su respuesta.

Que mediante escrito de 9 de diciembre de 2015, de fojas 666 y 667, la recurrente señaló que los gastos observados corresponden a comisiones pagadas a favor de sus trabajadores por la colocación de los inmuebles en el ejercicio 2013, tal como se detalla en los contratos de trabajo suscritos con cada uno de ellos.

Que precisó que los referidos pagos reciben el término de “comisión”, por cuanto es una renta de carácter variable determinada en función a un porcentaje establecido en el contrato sobre el valor del bien vendido. En ese sentido, mencionó que, en aplicación del principio de causalidad, los gastos vinculados al pago de las comisiones por ventas correspondían ser deducidos al resultar necesarios para la generación de renta gravada, no obstante, indica que efectuó una adición por el monto de S/ 1 127 587,00, que correspondía también ser deducido en el ejercicio 2013. Agrega que presenta las planillas de pago de remuneraciones de noviembre de 2013 y un cuadro con el detalle de los departamentos entregados.

Que en el acápite C del Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 4388 y 4389 vuelta, la Administración señaló que del importe de S/ 1 624 437,35 la recurrente sustentó con las boletas de pago y liquidaciones respectivas, la suma de S/ 1 519 205,19, de acuerdo con el detalle

<sup>16</sup> De acuerdo con el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] de foja 4440 vuelta, se detectó observaciones respecto a la cuenta contable 62 – Gastos de Personal por comisiones a vendedores por un total de S/ 1 624 437,35, apreciándose el detalle de estos asientos en el Anexo N° 04 del mencionado requerimiento, de fojas 4431 a 4433.

<sup>17</sup> Es el monto resultante de deducir las comisiones con pagos acreditados por S/ 1 519 205,19 del total de las comisiones observadas en la cuenta 62 que ascendían a S/ 1 624 437,35, según lo indicado en el Requerimiento N° [redacted] de fojas 4439 y 4440.

<sup>18</sup> Este monto corresponde a la deducción adicional consignada por la recurrente en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, a efecto de incrementar las comisiones por ventas deducibles en el ejercicio 2013 a S/ 1 249 779,00, de acuerdo con el procedimiento de cálculo de comisiones devengadas como gasto preoperativo presentado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización en su escrito de 10 de mayo de 2016, de fojas 2996 a 2999. Por lo que, respecto de la deducción ascendente a S/ 496 850,35, resultante de la diferencia entre las comisiones registradas en la cuenta 62 – Gastos de Personal y la adición vía declaración jurada por tales conceptos (S/ 1 624 437,35 – S/ 1 127 587,00), la Administración reparó el monto de S/ 105 232,16, al no haber sido acreditado su pago, y respecto del mayor monto deducido vía declaración jurada rectificatoria por S/ 752 928,00, que la recurrente dedujo a fin de incrementar el gasto deducible por comisiones de ventas de departamentos a S/ 1 249 779,00, la Administración reparó tal concepto al no encontrarse devengadas en el ejercicio 2013.





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

contenido en los Anexos N° 3 y 4 adjuntos al citado resultado, de fojas 4351 a 4359, por lo que la diferencia por el monto de S/ 105 232,16, resulta observada, dado que la recurrente no ha sustentado el pago realizado a sus trabajadores.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada, de foja 4337 vuelta.

Que mediante escrito de respuesta de 10 de mayo de 2016, de fojas 2996 a 2999, la recurrente señaló que la Administración observó el monto de S/ 105 232,00 correspondiente a las comisiones por la colocación o venta de inmuebles, en el entendido que estas no fueron pagadas a sus trabajadores; no obstante, dicho pago se efectuó según se detalla en los contratos de trabajo presentados en respuesta al Requerimiento N° y que dichos gastos son causales y corresponden ser deducidos.

Que a través del Punto 2.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4307 a 4309, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente; no obstante, mantuvo el reparo efectuado a las comisiones a vendedores no pagadas, ascendente a S/ 105 232,00.

Que de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento, para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio<sup>19</sup>.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, le corresponde acreditar al contribuyente el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que cabe indicar que conforme se aprecia de la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, antes glosada, el reparo materia de análisis corresponde a comisiones provisionadas por las cuales la recurrente no ha sustentado su pago.

Que al respecto, se tiene que tal como se dejó constancia en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° y según el detalle contenido en los Anexos N° 3 y 4 de su resultado, de fojas 4351 a 4359, 4439 y 4440 vuelta, la recurrente provisionó en la Cuenta 621301 - Comisiones de vendedores el importe total de S/ 1 624 437,35, respecto del cual solo sustentó con las boletas y liquidaciones el pago de la suma de S/ 1 519 205,19, por lo que la Administración observó el monto de S/ 105 232,16.

Que de acuerdo con la verificación a la documentación que obra en el expediente, la recurrente no ha presentado elementos de prueba que sustenten el pago de las comisiones a sus trabajadores dentro del plazo establecido por ley, respecto del monto acotado de S/ 105 232,16, por lo que al encontrarse arreglado a ley el reparo efectuado, procede mantenerlo y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Deducciones no aceptadas vía DDJJ rectificatoria relacionadas a las comisiones por ventas pagadas en el ejercicio 2013, no devengadas en este ejercicio (S/ 752 928,00)**

Que de autos se tiene que mediante el escrito de 10 de mayo de 2016, de fojas 2996 a 2999<sup>20</sup>, la recurrente realizó un nuevo cálculo de las comisiones de venta devengadas (siguiendo la regla de gastos pre operativos), según el cual en el ejercicio 2013 las comisiones deducibles ascendían a S/ 1 249 779,00, no obstante, solo dedujo el importe neto de S/ 496 851,00, por lo que procedió a incluir en su declaración

<sup>19</sup> Cabe indicar que esta norma es citada por la recurrente.

<sup>20</sup> Escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, a través del cual la Administración comunicó a la recurrente el reparo formulado, entre otros, por "gastos por comisiones pagadas en el ejercicio 2013 a vendedores no devengadas", por el importe de S/ 496 850,36, a fin de que presentara su descargo, según lo expuesto en considerandos precedentes.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013<sup>21</sup>, una deducción adicional ascendente a S/ 752 928,00 (S/ 1 249 779,00 - S/ 496 851,00), cuyo cálculo obra a foja 2939 según siguiente detalle:

Proyectos	Fecha entrega departamento	Comisión pagada 2013	Comisión deducida en DJ original	Comisión deducida en DJ rectificatoria
Atelier	2010	S/ 138,00	-	S/ 138,00
Rímac		-	-	-
Bello Horizonte	2012	S/ 24 097,00	S/ 20 241,00	S/ 24 097,00
Los Olivos	2011	S/ 100 106,00	S/ 45 503,00	S/ 100 106,00
Breña		S/ 138 757,00	S/ 102 242,00	S/ 138 757,00
Panoramic	2014	S/ 257 537,00	-	-
Ciudad Verde	2013	S/ 162 641,00	S/ 23 988,00	S/ 162 641,00
Jardines Santa Clara		S/ 157 883,00	S/ 84 368,00	S/ 157 883,00
Ciudad Nueva	2012	S/ 540 077,00	S/ 215 160,00	S/ 540 077,00
Prados del Sol	2013	S/ 126 080,00	S/ 5 349,00	S/ 126 080,00
City	2014	S/ 117 123,00	-	-
<b>TOTAL</b>		<b>S/ 1 624 439,00</b>	<b>S/ 496 851,00</b>	<b>S/ 1 249 779,00</b>

Que al respecto, precisó que los costos incurridos destinados a que los proyectos inmobiliarios se encuentren listos para ser vendidos deben ser reconocidos según dichas existencias sean vendidas; en cambio, los desembolsos incurridos de manera independiente a la construcción (tal como los destinados a la venta y promoción de los proyectos inmobiliarios) no califican como costo del proyecto, según lo establecido en la NIC 2.

Que en ese sentido, considera que la Administración debe diferenciar los conceptos que forman parte del costo de las existencias de aquellos que califican como gastos; y que las comisiones de venta analizadas tienen naturaleza de gasto, por lo que no deben ser incorporadas al costo de producción de los proyectos inmobiliarios, como aquella pretende.

Que en cuanto al devengo del referido gasto (comisiones), anota que en virtud de lo establecido en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta consideró como gasto pre operativo los desembolsos relacionados con nuevos proyectos inmobiliarios que tuvieran la calificación de gasto al amparo de la NIC 2, cuya deducción fue diferida a la fecha de inicio de operación de cada uno de los proyectos.

Que sostiene que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5242-1-2003, entre otras, este colegiado no ha concluido que los gastos pre operativos deben deducirse conforme al devengo de las existencias o costos de los servicios, sino solo bajo las opciones contempladas en el propio inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, en un solo ejercicio o proporcionalmente hasta el plazo máximo de 10 años, a opción del contribuyente.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4307 a 4311 vuelta, la Administración indicó que en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 la propia recurrente adicionó por concepto de "comisiones a vendedores" el monto de S/ 1 127 587,00, en la consideración que este correspondía a los departamentos no entregados en el citado ejercicio y, por tanto, no devengados en base a la correlación de ingresos y gastos.

Que no obstante, precisa que ha modificado su posición inicial a fin de otorgarle el tratamiento de gastos pre operativos a los pagos por comisiones realizadas en favor de sus vendedores; y que aquella considera como fecha de inicio del devengo el de la venta del primer departamento de cada proyecto involucrado, motivo por el cual dedujo el importe adicional de S/ 752 928,00.

Que sin embargo, sostuvo que dicha deducción es indebida, por cuanto esta no ha devengado en el ejercicio 2013 como alega la recurrente; y que debe tenerse en cuenta que, una vez realizada la venta de un bien inmueble futuro, el ingreso se devenga con la correspondiente entrega de dicho bien, por lo que los ingresos ordinarios y gastos relacionados con dicha transacción deben reconocerse en ese momento

<sup>21</sup> Presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N°

de 10 de mayo de 2016.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

de forma simultánea (correlación de gastos con ingresos), de conformidad con lo establecido en el párrafo 19 de la NIC 18.

Que agrega que en el caso de autos no es posible que el gasto por comisiones a vendedores pueda calificar como pre operativo, como pretende la recurrente, por cuanto en el negocio inmobiliario los costos o gastos relacionados con la venta de los departamentos se devengan conforme se vaya haciendo entrega de cada uno de ellos a sus propietarios (compradores). En tal sentido, en aplicación del criterio de correlación de ingresos y gastos, indicó que procedió a calcular el correcto devengo de los gastos por comisiones de venta provisionadas en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 346 335,00, según los departamentos entregados, por lo que determinó que la deducción consignada en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por la suma de S/ 752 928,00, resulta indebida, procediendo a observar dicho importe.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 4270, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente las razones por las cuales incluyó la referida deducción por el importe de S/ 752 928,00 en su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N° de 10 de mayo de 2016.

Que mediante escrito de fecha 6 de junio de 2016, de fojas 3939 a 3942, la recurrente señaló que se remite a los argumentos señalados en su escrito de fecha 10 de mayo de 2016 y agregó que las comisiones observadas corresponden a aquellas pagadas a sus trabajadores por colocación de los inmuebles realizada en el 2013, por lo que al no formar parte del costo de dichos inmuebles tienen la naturaleza de gastos. Añade que tal calificación de gastos fue reconocida por la Administración al señalar que dichas comisiones se reconocen en función a su devengo cuando se produzca la entrega del correspondiente departamento, reconocimiento aplicable también a los costos.

Que agrega que la regla recogida por la Ley del Impuesto a la Renta, respecto del reconocimiento de los gastos (devengo), no admite el diferimiento de dichos gastos en función a la proporción de ingresos que sean reconocidos, salvo la regla de gastos pre operativos recogida en el inciso g) del artículo 37 de la citada ley, la cual es aplicable a los costos. Señala que el citado artículo 37 recoge supuestos específicos o excepcionales que deben ser tomados en cuenta para el reconocimiento de determinados gastos, tales como de personal o los pre operativos.

Que indica que en su caso, resulta claramente aplicable el inciso g) del artículo 37 de la mencionada ley, agregando que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal se ha señalado que la regla de gastos pre operativos no requiere necesariamente la incursión de un negocio o actividad distinta sino únicamente la inversión de un nuevo proyecto, por lo que considera que en su caso corresponde aplicar el tratamiento otorgado a los gastos pre operativos, respecto de los gastos incurridos de manera previa al inicio de ejecución de los proyectos inmobiliarios, lo que incluso fue reconocido en el Resultado del Requerimiento N° siendo que la única observación se encontraba en el inicio de la producción o explotación.

Que respecto el inicio de la producción o explotación señala que, tal como ha indicado el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, este se produce en el ejercicio de reconocimiento de los ingresos relacionados con el proyecto lo que generará que los gastos pre operativos asociados con dicho proyecto deban ser reconocidos como gastos para efectos tributarios en un solo ejercicio o en un plazo de 10 años.

Que añade que en ningún pronunciamiento el Tribunal Fiscal ha concluido que los gastos pre operativos deben deducirse conforme al devengo de las existencias o costos de servicios, sino únicamente bajo las citadas opciones contempladas, esto es un ejercicio o en el plazo máximo de 10 años.

Que mediante el acápite C del Punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado al Requerimiento N° de fojas 4260 a vuelta foja 4263, la Administración señala que de acuerdo con el informe del Estudio de Precios de Transferencia se aprecia que el negocio de la recurrente es la venta de viviendas multifamiliares, por lo que ella no puede inferir que cada conjunto habitacional edificado es una ampliación de su negocio



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

y, toda vez que al tratarse de una empresa en marcha que desarrolla proyectos inmobiliarios, no es correcto su dicho en el sentido que los gastos deben considerarse como pre operativos.

Que añade que los pagos realizados por comisiones a sus trabajadores del área de ventas deben reconocerse como gasto cuando la vivienda es entregada a los compradores en aplicación al inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00259-2-1998, 20641-1-2011 y 18323-3-2012, Informes N°

y los párrafos 14, 15 y 19 de las Norma Internacional de Contabilidad 18. Agrega que la recurrente realizó un nuevo cálculo del devengo de gasto respecto de las comisiones de ventas, sobre la base de que el devengo ocurre cuando se realiza la entrega del primer departamento de cada proyecto.

Que advierte que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, la Administración no ha hecho reconocimiento alguno sobre la aplicación del inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto de las comisiones de ventas, tal como se verifica en el Resultado del Requerimiento N°

no obstante, la mención a los gastos pre operativos en el último párrafo del citado resultado corresponde al concepto mencionado por la propia recurrente; en ese sentido, señala que la deducción por el importe de S/ 752 928,00, consignada en la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, no resulta veraz ni exacta, pues considera que ha sido calculada bajo un criterio incorrecto de gastos pre operativos que devengan en su totalidad en el ejercicio de entrega del primer departamento del proyecto inmobiliario.

Que el inciso g) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que asimismo, el inciso d) del artículo 21 del reglamento de la anotada ley señala que la amortización se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación y que una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT, siendo que el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. Añade que los intereses devengados durante el periodo preoperativo comprenden tanto a los del periodo inicial como a los del periodo de expansión de las operaciones de la empresa.

Que en cuanto a los términos contenidos en el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se tienen: (i) gastos de organización; (ii) preoperativos iniciales; y (iii) preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa; los cuales se caracterizan por tratarse de gastos diferidos.

Que con relación a los "gastos diferidos", conforme a la definición que es esbozada en la Resolución N° 03204-2-2004 se aprecia que estos "representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, pues si un costo o gasto va a beneficiar a uno o varios periodos futuros mediante la contribución a los ingresos o la reducción de los costos, debe diferirse hasta el correspondiente periodo futuro, en aplicación del postulado contable básico de equiparación de ingresos y gastos; así, los gastos diferidos representan beneficios intangibles futuros". En resumen, de acuerdo con la Resolución N° 05349-3-2005, los gastos diferidos "son aquellos que representan gastos ya producidos que se llevan al futuro, con el fin de que contribuyan a la generación de ingresos o reducción de costos".

Que en cuanto a la expresión "gastos preoperativos originados por la expansión de actividades de la empresa" este Tribunal en la Resolución N° 11969-3-2014 ha señalado que una empresa en funcionamiento (empresa en marcha) puede enfrentarse a una situación análoga a la de una empresa en etapa preoperativa, y que esto sucede cuando decide llevar a cabo el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a las ya existentes. En este caso, el concepto "gastos preoperativos" también es aplicable a las empresas en marcha, surgiendo los denominados "gastos preoperativos por expansión de actividades".



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que en esa línea, en la Resolución N° 07488-3-2018, este Tribunal, ha establecido que constituyen gastos preoperativos por expansión de actividades, aquellos incurridos por las empresas en funcionamiento (empresa en marcha) que están orientados al planeamiento, implementación, desarrollo y/o ejecución de actividades y/o emprendimientos económicos nuevos, diferentes, de distinta naturaleza y características, o incurridos para la explotación de una nueva unidad de producción distinta a las ya existentes, con el objeto de lograr una nueva línea de negocio, producto o servicio.

Que en el mismo sentido, este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 04971-1-2006 que el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos de investigación, desarrollo o preoperativos vinculados con la expansión de las actividades de la empresa, es decir, que tienen por objeto lograr un nuevo producto o servicio.

Que asimismo, en la Resolución N° 05917-3-2019, en un caso relacionado a un contribuyente cuyo giro de negocio es la construcción así como la venta de inmuebles, en el que la Administración reparó ciertos gastos de venta y administrativos vinculados con la ejecución de uno de sus proyectos cuya construcción aún no ha sido terminada, al considerarlos como gastos preoperativos por expansión de actividades, este Tribunal levantó dicho reparo, al considerar que: "no resulta acertado afirmar que en el presente caso dichos desembolsos corresponden a gastos preoperativos por expansión de actividades bajo el argumento que el Proyecto Lince implica ocupar un espacio mayor para desarrollar las actividades, puesto que dicho proyecto no comprende el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente; siendo además que no se aprecia de autos que la Administración hubiese efectuado las comprobaciones necesarias que permitieran establecer que tales erogaciones califiquen como gastos preoperativos por expansión".

Que por su parte, el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306, señala que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. El tercer párrafo de dicho artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, dispone que la regla antes mencionada será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que en opinión de Reig<sup>22</sup>, cuando se establece por analogía, que las reglas para la imputación de los ingresos se aplican también a la imputación de los gastos, ello se sustenta en la armonía que debe existir entre los ingresos y los costos que le corresponden; lo que evidencia que el concepto de devengado presupone la aplicación del principio de correlación.

Que al respecto, Casanova Regis-Albi<sup>23</sup> afirma que se puede concluir que el principio de asociación, correlación, equiparación o matching, si bien tiene un origen financiero, se encuentra de forma expresa reconocido en la Ley del Impuesto a la Renta. Su aplicación, por tanto, es, conjuntamente con el concepto de devengo jurídico, imperativa. El objetivo es determinar la verdadera renta neta empresarial, a efectos de evitar situaciones fiscalmente contingentes, como el diferimiento de ingresos gravados o del pago del impuesto a la renta corporativo, entre otras.

Que cabe señalar que, respecto al alcance del concepto del devengado, este Tribunal a través de las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, ha establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

<sup>22</sup> REIG, Enrique Jorge. El Impuesto a los Réditos. Ediciones Contabilidad Moderna. 3ª Edición. 1968. Argentina. pp. 196 y 197.

<sup>23</sup> CASANOVA-REGI ALBI, Roberto José, "El concepto de devengo jurídico introducido por el Decreto Legislativo 1425, el principio de asociación, correlación, equiparación o matching, y la aplicación de la NIIF 15" en Revista Giuristi N° 1: Revista de Derecho Corporativo. Esan. Lima. 2020. p. 155. Recuperado de: <https://revistas.esan.edu.pe/index.php/giuristi/article/view/12/8> [Consulta: 01 de junio del 2021].



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que sobre ello, en las Resoluciones N° 00467-5-2003 y 02989-4-2010, citándose a Jan R. Williams<sup>24</sup> este Tribunal ha señalado que “en virtud del concepto de imputación, se requiere que para determinar la utilidad neta de un ejercicio específico se imputen al ingreso del ejercicio los costos con los cuales está relacionado”.

Que en la Resolución N° 04814-4-2015 se señala que de la aplicación del principio del devengado y del concepto de asociación de ingresos y gastos, se tiene que resulta necesario vincular los ingresos con todos los gastos en los cuales se incurre para la generación del mismo, por lo que, en caso los gastos incurridos por la recurrente se encuentren vinculados a ingresos que se devengarían en periodos futuros, correspondía que tales gastos se trataran como diferidos y afecten resultados recién en el ejercicio en que se reconozcan los ingresos vinculados a tales erogaciones.

Que según la explicación contenida en el párrafo OB17 del Marco Conceptual para la Información Financiera<sup>25</sup>, la contabilidad de acumulación (o devengo) describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los periodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

Que señala el párrafo 4.50 de dicho Marco que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos; por ejemplo, los diversos componentes de gasto que constituyen el costo de las mercancías vendidas se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes. Agregan los párrafos 4.51 y 4.52 del aludido marco que cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución; mientras que se considerarán dentro del estado de resultados, esto es, se reconocerán inmediatamente como gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

Que asimismo, en el campo de la doctrina contable se tiene que Hendriksen<sup>26</sup> señala que por definición se incurre en un gasto cuando se consumen o utilizan bienes o servicios en el proceso de obtener ingresos, y agrega que el momento, fecha o periodo, en que deben presentarse los gastos se determina en parte por el enfoque de la utilidad, es decir, en el ejercicio en que se reconoce el ingreso al que está asociado; y en el caso de los gastos indirectos, se reconocen en el ejercicio en que se utilizan los bienes o servicios, o cuando puede medirse una disminución en el valor económico o en el mismo ejercicio en que se produce si existe incapacidad de relacionar los gastos con cualquier beneficio futuro. En adición, señala que “Las comisiones de venta, por ejemplo, pueden pagarse en el momento en el que el cliente firma un contrato de entrega futura, pero puede no reconocerse el ingreso hasta que se entreguen las mercancías o, en algunos casos hasta que se paguen estas definitivamente. En estos casos puede suponerse que los servicios no se reciben totalmente hasta que se completa la transacción, en cuyo caso la comisión representa un pago anticipado por un servicio no recibido todavía. Sin embargo, el costo de la comisión debe arrastrarse, bien porque es un gasto pagado por adelantado o por una posposición del reconocimiento del ingreso y la necesidad de aparear los costos con el ingreso correspondiente.”

Que por su parte, Finney y Miller<sup>27</sup> señalan que en la determinación de la utilidad neta periódica es imperativo que los ingresos y sus respectivos gastos se consideren en el mismo periodo. Así pues, señalan que, si el ingreso se difiere a causa de que no se considera todavía como devengado, todos los elementos

<sup>24</sup> Williams, Jan R. GUIA DE PCGA - 1996/1997. Un Análisis de todos los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes en los Estados Unidos. 1996. Florida: Harcourt Brace.

<sup>25</sup> Versión 2010 oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 055-2014-EF/30 (26.07.2014).

<sup>26</sup> HENDRIKSEN, Eldon. Teoría de la Contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. 1974. p. 210.

<sup>27</sup> FINNEY, H.A.; y MILLER, Herbert, Curso de Contabilidad - Intermedia I, Segunda Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (UTEHA), México, 1977, pp. 183, 184 y 214.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

de gasto que se relacionen con dicho ingreso diferido deben aplazarse también con el fin de lograr la asociación de ingresos y gastos, condición esencial para la apropiada determinación de la utilidad neta. Agregan que "las comisiones a los vendedores se les pagan al recibirse los pedidos para entrega futura; para lograr un apareamiento apropiado de ingresos y gastos, las comisiones no deben presentarse como gastos hasta el ejercicio en que las ventas se reconozcan como ingresos".

Que Wilcox y San Miguel<sup>28</sup> han señalado que todos los gastos en los que se incurrió en el proceso de generación de los ingresos deben estar asociados con estos ingresos, situación que se conoce como asociación esfuerzo y beneficio, que puede ser: (i) asociación directa de un gasto con un ingreso específico, es decir, que pueda ser relacionado directamente con el proceso de generación de ingresos, (ii) asignación sistemática y racional cuando genera beneficios en más de un periodo; y (iii) asignación inmediata cuando los beneficios se consumen y solo benefician a un periodo o tales beneficios no pueden medirse objetivamente.

Que en una posición similar, Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Kimmel, P. D.<sup>29</sup> señalan que el principio de correlación o reconocimiento del gasto es un principio que está atado al reconocimiento del ingreso, expresable como "el gasto sigue al ingreso", agregando que este principio dicta correlacionar los gastos con los ingresos en el periodo en el cual se hace el esfuerzo para generar el ingreso.

Que conforme con lo anterior, los gastos deben imputarse a un ejercicio atendiendo a un enfoque de utilidad en el cual debe verificarse la existencia de una vinculación directa entre el gasto y el ingreso que ayuda a obtener, y en el supuesto que se verifique dicha vinculación, a fin de que exista una correlación temporal entre los ingresos que ayudan a obtener estos gastos, procede diferir la deducción de un gasto a los periodos a los cuales su erogación les es útil.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11969-3-2014 y 03316-1-2015, entre otras, se ha señalado que para efecto de la aplicación del concepto del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que al respecto se debe indicar que tal como se dejó constancia en el Punto 7 de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de foja 4749, la recurrente mediante rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada a través de PDT 684 N° \_\_\_\_\_ - 73, de fojas 4843 a 4847, procedió a efectuar una deducción a la renta neta del Impuesto a la Renta, por la suma de S/ 752 928,00.

Que cabe señalar que, según lo mencionado en el procedimiento de fiscalización<sup>30</sup>, la recurrente efectuó la deducción del importe de S/ 752 928,00, pues considera que solo dedujo para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 el monto de S/ 496 851,00, no obstante, el monto total de las comisiones ascendió a la suma de S/ 1 249 779,00.

Que ahora bien, de acuerdo con el cuadro sobre el reconocimiento de gastos por comisiones por ventas de departamentos de la resolución apelada, de fojas 4879 y 4879 vuelta, las comisiones devengadas deducibles fueron establecidas en el importe de S/ 496 851,00, de acuerdo con el siguiente detalle:

<sup>28</sup> WILCOX, Kirkland A. y SAN MIGUEL, Joseph G. Introducción a la Contabilidad Financiera. Compañía Editorial Continental S.A. de C.V. México. Segunda Reimpresión: 1995, pp. 90 y 91.

<sup>29</sup> Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Kimmel, P. D.. Principios de contabilidad. 1ra ed. Distrito Federal: Limusa S.A. de C.V. y Grupo Noriega. 2008. pp. 501.

<sup>30</sup> En el escrito de fecha 10 de mayo de 2016, de foja 2996.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Nombre del Proyecto	Departamentos por entregar al 01/01/2013	2013				
		Departamentos entregados	Proporción	Comisiones Provisionadas S/	Comisiones devengadas S/	Comisiones a diferir S/
Atelier	1	-	0%	138	-	138,00
Rimac	0	-	0%	-	-	-
Bello Horizonte	25	21	84,00%	24 097,00	20 241,00	3 856,00
Los Olivos	99	45	45,45%	100 106,00	45 503,00	54 603,00
Breña	114	84	73,68%	138 757,00	102 242,00	36 515,00
Panoramic	-	-	0%	257 537,00	-	257 537,00
Ciudad Verde	956	141	14,75%	162 641,00	23 988,00	138 653,00
Jardines de Santa Clara	320	171	53,44%	157 883,00	84 369,00	73 514,00
Ciudad Nueva	1240	494	39,84%	540 077,00	215 160,00	324 917,00
Prados del Sol	660	28	4,24%	126 080,00	5 349,00	120 731,00
Candados	-	-	0%	-	-	-
City	-	-	0%	117 123,00	-	117 123,00
<b>Total</b>		<b>984</b>		<b>1 624 439,00</b>	<b>496 851,00</b>	<b>1 127 588,00</b>

Que de acuerdo con el cuadro anterior se aprecia que la Administración procedió a realizar la determinación de las comisiones que devengaron al 31 de diciembre de 2013, por el importe de S/ 496 851,00, tomando en cuenta la proporción establecida entre el número de departamentos por proyecto con aquellos entregados, respecto de los proyectos de "Bello Horizonte", "Los Olivos", "Breña", "Ciudad Verde", "Jardines Santa Clara", "Ciudad Nueva" y "Prados del Sol", la cual aplicó al total de las comisiones provisionadas por la recurrente.

Que cabe indicar que la información señalada en el referido cuadro, respecto de los departamentos entregados y las comisiones provisionadas, fue consignada por la Administración de acuerdo con los datos proporcionados por la recurrente a través de su escrito de fecha 10 de mayo de 2016 y según sus Anexos N° 1.10 y 2.2, de fojas 2939, 2942 y 2996 a 2999, por lo que no hay mayor observación sobre la información vertida sobre dichos conceptos (departamentos entregados y las comisiones provisionadas).

Que en virtud a las normas citadas en los considerandos precedentes y de acuerdo a la jurisprudencia reseñada, no resulta acertado afirmar que en el presente caso dichos desembolsos pagados como comisiones, tal como lo ha señalado la recurrente, corresponden a gastos pre operativos por expansión de actividades, puesto que dichos proyectos no comprenden el desarrollo de una actividad nueva, diferente o de distinta naturaleza y características a la ya existente.

Que en ese sentido, se tiene que los gastos por comisiones de ventas no tienen la naturaleza de gastos preoperativos como lo ha calificado la recurrente, por lo que no correspondía efectuar una deducción del íntegro en el ejercicio 2013.

Que por el contrario, el procedimiento seguido por la Administración para asignar al ejercicio 2013 solo la parte de los gastos por comisiones de ventas asociados con los departamentos entregados vincula razonable y directamente los gastos en los que se incurre para la generación de los ingresos relacionados con los departamentos entregados, en función del criterio de correlación o asociación para el reconocimiento del gasto. En ese sentido, al considerarse que los ingresos por la venta de los departamentos se reconocen recién cuando se transfieren los riesgos y ventajas de los bienes a los compradores, corresponde que los gastos asociados a dichos ingresos, como es el caso de las comisiones de venta que la recurrente paga a sus vendedores por la venta de los departamentos, sean también reconocidos en dicho momento; y en ese sentido, resulta razonable que en el ejercicio 2013, se reconozca





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

como gasto las comisiones de venta en función a los departamentos entregados<sup>31</sup>, reconociendo para el ejercicio 2013 la deducción de la suma de S/ 496 851,00.

Que en tal sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y confirmar la resolución apelada en este extremo<sup>32</sup>.

Que asimismo resulta necesario señalar que la Administración ha calificado las comisiones pagadas por la recurrente, como gastos devengados en el ejercicio fiscalizado en aplicación del criterio de correlación de ingresos y gastos, reconociéndole la suma de S/ 496 851,00, tal como se aprecia del cuadro anterior, lo cual resulta conforme, toda vez que al tratarse de desembolsos de gastos directamente vinculados con la realización de la venta departamentos, correspondía que sean reconocidos en su entrega, es decir, con motivo de su venta, respecto de cada proyecto inmobiliario, por lo que su devengo debía corresponder a ese momento, tal como lo ha determinado la Administración en el cuadro precedente.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que en el supuesto que los gastos por comisiones de venta no calificaran como preoperativos deben ser considerados igualmente como devengados en el ejercicio fiscalizado, toda vez que la correlación del reconocimiento de los desembolsos en función de los ingresos obtenidos corresponde al tratamiento del costo de existencias y no al de gastos, cabe indicar que conforme se ha indicado anteriormente, la naturaleza de los desembolsos realizados por comisiones por venta de departamentos es el de gastos, el cual por el mencionado principio de correlación ha vinculado proporcionalmente los ingresos devengados con la entrega de los departamentos vendidos y las comisiones de ventas relacionadas con la venta de tales bienes, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que carece de sustento lo indicado por la recurrente.

Que respecto a que las mencionadas comisiones por ventas constituyen una compensación económica a favor de su personal de ventas, califica como una retribución por los servicios prestados dentro de la relación laboral (renta de quinta categoría) por lo que resultan deducibles en el ejercicio en el que se paguen, conforme con lo previsto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que en el caso materia de análisis no se ha cuestionado que esta comisión se preste dentro de la relación laboral, por lo que para su deducción por parte del recurrente sea necesario su pago, lo que se encuentra acreditado que ha realizado la recurrente, sino que para sus efectos de reconocimiento en el ejercicio materia de fiscalización, conforme con lo previsto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, este haya tenido que encontrarse devengado, lo que de acuerdo con el análisis antes realizado no correspondía reconocer tales gastos reparados en el ejercicio fiscalizado, por lo que no resulta suficiente para su deducción que se hubiese acreditado el pago, sino que este se hubiese devengado.

Que en relación a la afirmación de la recurrente en el sentido que las comisiones por venta de departamentos reparadas, buscan premiar mediante la entrega de estos incentivos la obtención de compromisos económicos por parte del cliente a favor de la compañía mas no la conclusión de la venta del bien inmueble futuro, cabe precisar que durante el procedimiento de fiscalización afirmó que las mencionadas comisiones se otorgaban por la venta de departamentos que se ejecutarían en los diversos proyectos inmobiliarios de la recurrente, esto es, se relacionaban con la venta de tales bienes, por lo que tales gastos se encontraban asociados a los ingresos que se obtendrían por los mencionados departamentos, los cuales devengaban con la entrega a sus compradores, en tal sentido, no resulta amparable lo indicado por la recurrente.

## **8. Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio (S/ 198 401,00)**

Que la recurrente sostiene que las erogaciones relacionadas con la construcción y acondicionamiento de las salas de venta constituyen activos fijos, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>31</sup> Para este fin se ha reconocido un porcentaje de las comisiones de ventas por cada uno de los proyectos, el cual es determinado en función del total de viviendas que componen los citados proyectos comparados con el total de unidades entregadas en el ejercicio 2013.

<sup>32</sup> Similar criterio ha sido establecido en la Resolución N° 04737-9-2021.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que releva que la Administración sostiene que no ha demostrado que los gastos incurridos califiquen como activo fijo, por lo que corresponde su reconocimiento siguiendo la correlación entre ingresos y gastos; no obstante, el reconocimiento de desembolsos en relación con los ingresos es un tratamiento aplicable al costo de existencias, por lo que incluso de verificarse que los gastos observados no califican como activo fijo, igualmente correspondería su reconocimiento en el ejercicio en que se efectuaron, puesto que los gastos por la habilitación de salas de venta no están vinculados al costo de proyectos ni se integran a estos como unidades adicionales, sino son plenamente independientes y retirados justamente cuando se inician las labores de construcción, por lo que deberá ser reconocido como un gasto del ejercicio en el supuesto negado que no califique como activo fijo.

Que explica que la baja de activos observada corresponde a la deducción del costo neto financiero de las salas de ventas ubicadas en los proyectos "Canta Callao" y "Ciudad Nueva" dadas de baja en el ejercicio 2013, y que en cumplimiento del artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta registró como gasto del ejercicio el costo neto financiero pendiente de depreciación asociado a dichas salas de venta, toda vez que quedaron fuera de uso al haberse avanzado con la proyección mínima de venta esperada de departamentos; y que la Administración cuestiona dicha deducción al considerar que las salas de venta deben formar parte del costo de los inmuebles construidos, resultando deducible según la entrega de los departamentos.

Que no obstante lo señalado por la Administración, considera que dichos bienes cuentan con la naturaleza de activo fijo y como tales deben ser activados, depreciados y dados de baja de manera independiente a los proyectos inmobiliarios; y que las salas de venta cumplen con las características recogidas en la NIC 16 para ser consideradas activo fijo, más aún, debe tenerse en cuenta que son utilizadas para promover la venta de sus existencias (departamentos), captando a potenciales clientes mediante la demostración de las bondades del proyecto inmobiliario, tal como ha sido reconocido por la propia Administración, con independencia a su construcción y/o edificación.

Que precisa que el párrafo 6 de la NIC 16 califica como activo fijo un tangible que: i) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, entre otros, y ii) se espere usar por más de un ejercicio. Según el párrafo 7 de la referida norma, el reconocimiento del activo fijo ocurrirá cuando sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo, y el coste del activo pueda ser valorado con fiabilidad.

Que añade que las salas de venta tienen una vida útil mayor a un ejercicio pues son utilizadas aproximadamente 2 años, es decir, durante el término aproximado de la construcción de cada proyecto; y que a diferencia de otras compañías del sector, sus salas de venta no son destruidas como paso previo para iniciar la construcción de los inmuebles, sino por lo contrario, subsisten incluso después de la construcción del proyecto inmobiliario, lo que demuestra que la inversión incurrida para instalarlas no está destinada a facilitar o incidir en la construcción de cada proyecto, más aún, los materiales, equipos y bienes que son instalados en dichas salas de venta son reutilizados en otras salas o en oficinas administrativas.

Que indica que respecto a las existencias, el párrafo 10 de la NIC 2 ha establecido que su costo comprende todo aquel derivado de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales, de lo que se colige que las salas de venta no se encuentran destinadas a la construcción de sus existencias, ni forman parte de estas; tan es así que dichas salas no requieren ser demolidas para realizar la construcción de los proyectos inmobiliarios, sino que subsisten para promocionar la venta de los inmuebles.

Que asimismo, precisa que las salas de venta no son comercializadas, sino demolidas luego que las ventas esperadas son colocadas a los clientes, lo que evidencia que se tratan de activos distintos e independientes a los proyectos inmobiliarios, por lo que considera que los desembolsos incurridos en su instalación no deben formar parte de la construcción del proyecto, toda vez que no constituyen parte de la edificación ofertada al público. En ese sentido, el costo neto financiero remanente resulta deducible en la fecha en que dichas salas son dadas de baja, de conformidad con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que menciona que en el supuesto que la Administración opine que las inversiones incurridas en la instalación de salas de venta deben formar parte del costo de los inmuebles, debe tener en cuenta que ella ha reconocido que los gastos por demolición de bienes para la construcción de nuevos inmuebles no deben formar parte del costo de estos últimos, sino que deben reconocerse como gasto en el ejercicio de la demolición, de acuerdo con el criterio señalado en los Informes N° y la Carta N°

Que agrega que la Administración no ha fundamentado lógicamente la razón por la cual considera que los desembolsos efectuados en la construcción y acondicionamiento de salas de ventas no constituyen parte del activo; y que la argumentación formulada por la Administración para sustentar su reparo es contradictoria, toda vez que en la resolución apelada argumenta que la información proporcionada imposibilita identificar la naturaleza del bien al que estuvieron destinados dichos desembolsos, por lo que estos no pueden ser considerados parte del activo fijo, no obstante, luego afirma que estos desembolsos sí tienen relación con las actividades gravadas, razón por la cual deben ser considerados gastos deducibles (aun cuando en párrafos anteriores había afirmado la imposibilidad de conocer la naturaleza y destino de los importes cuestionados).

Que asimismo, indica que en el pie de página 46 de la citada resolución se reconoce que las glosas del Registro de Activos presentado especifican el destino de estos desembolsos y su relación con la construcción de las salas de venta; lo que denota una contradicción manifiesta en el raciocinio de la Administración, ya que no puede admitirse que simultáneamente cuestione lo afirmado por su empresa sobre dichas salas y, posteriormente, reconozca que el gasto es causal sin precisar la razón que la lleva a esta conclusión, teniendo en cuenta que no hay otra explicación para estos desembolsos que la relacionada con la construcción y acondicionamiento de las salas de ventas.

Que en tal sentido, advierte que la Administración considera -contradictoriamente- que no existen medios probatorios que acrediten la naturaleza o el destino de los desembolsos hacia los activos, pero acepta que estos desembolsos son deducibles en cuanto se encuentran relacionados con salas de ventas, departamentos piloto y casetas de venta vinculadas con su actividad gravada. Agrega que esa es la única interpretación posible sobre la posición adoptada por la Administración, dado que no ha sustentado cómo llega a la conclusión que los referidos importes califican como gasto deducible relacionado con la actividad gravada.

Que por lo tanto, sostiene que al aceptar la Administración que estos desembolsos tienen relación con la construcción de salas de ventas, no existe razón para desconocer que tales importes forman parte del activo fijo y deben ser depreciados como tales.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos en cuanto a que las salas de venta son activos fijos que han sido activados y depreciados, que son dados de baja por desuso, al haberse iniciado la explotación del proyecto inmobiliario y ya no ser necesarios, por lo que dicho importe debe ser considerado para la determinación del impuesto.

Que por su parte, la Administración señala que reparó los gastos relacionados con salas de venta no devengados en el ejercicio 2013, toda vez que debían deducirse en función a la correlación de ingresos y gastos, esto es, en proporción a cómo se vayan entregando los departamentos que conforman cada proyecto inmobiliario relacionados con ellas (salas de ventas), por lo que no aceptó su deducción como si se trataran de activos fijos.

Que sostiene que uno de los elementos sustanciales para considerar un bien como activo fijo es que se posea para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios; y que la recurrente activó una serie de gastos en bienes y servicios que estarían vinculados con la construcción de bienes, sin que haya identificado específicamente el activo que componen, toda vez que de los datos que constan en el Registro de Activos no es posible identificar un bien determinado que permita evaluar su naturaleza.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que en tal sentido, menciona que no pueden considerarse como activos los gastos consignados en el Registro de Activos ascendentes a S/ 4 536 176,00, los cuales según la recurrente corresponden a gastos por salas de venta; sin embargo, al vincularse estos gastos con sus actividades, corresponde su deducción para determinar la renta neta de tercera categoría debiendo aplicarse las normas y reglas que rigen la imputación de gastos.

Que señala que los gastos incurridos para generar determinados ingresos se reconocerán en el ejercicio en que se devenguen estos últimos, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos; y que conforme con el Informe N° los ingresos recibidos por adelantado en la venta de inmuebles sujetos a condición suspensiva se deberán reconocer y gravar con el Impuesto a la Renta en la oportunidad en que cumplan todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18 (fecha en que son entregadas las viviendas).

Que menciona que en la fiscalización se calculó el gasto en salas de venta que se devengó al 31 de diciembre de 2013, tomando en cuenta los departamentos entregados a dicha fecha; lo que determinó que los gastos devengados en el ejercicio 2013 asciendan a S/ 804 096,00, sin embargo, la recurrente dedujo el importe total de S/ 1 002 497,00, conformado por el costo neto tributario mayor al costo neto financiero, baja de activos y depreciación de salas de ventas; en tal sentido, sostiene que la recurrente dedujo un monto mayor ascendente a S/ 198 401,00, por lo que mantuvo el reparo determinado en fiscalización.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 11 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4733 vuelta a 4737 vuelta y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y periodo por "Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados", por el monto de S/ 198 401,00, por cuanto las erogaciones relacionadas con la construcción y acondicionamiento de salas de venta no constituyen activo fijo ni edificaciones u otros activos, sino gastos que deben ser deducidos proporcionalmente a la cantidad de departamentos entregados (correlación de ingresos y gastos); sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 4439 vuelta, la Administración indicó que del Libro Diario de 2013 observó que en la Cuenta 65 – Cargas Diversas, la recurrente registró en la Cuenta 655104 – Costo de Enajenac. Activos baja de activos por demolición, según el detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto al citado requerimiento, de foja 4425, por lo que requirió que indicara las razones por las cuales dichos asientos deben ser considerados como gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2013, y que exhibiera los documentos originales que sustenten su posición, tales como contratos, directivas, comprobantes de pago, entre otros.

Que a través del escrito de 9 de diciembre de 2015, de fojas 657 y 658, la recurrente señaló que conforme con lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Informe N° registró como gasto del ejercicio el costo pendiente de depreciación asociado a las salas de venta dadas de baja, toda vez que estas quedaron fuera de uso (al iniciarse la construcción de los inmuebles que fueron puestos en venta por medio de dichas salas); y que el correspondiente monto pendiente de depreciación fue deducido en el ejercicio 2013 por dicha baja, lo cual puede ser verificado en el detalle del activo fijo enviado al gasto en el cual consta que la baja corresponde al valor histórico, deducido el total de la depreciación acumulada. Agregó que, en el referido detalle, la columna "Bajas 2013" contiene el valor histórico de los activos dados de baja en el ejercicio 2013, mientras que la columna "Total depreciación de bajas" contiene la depreciación acumulada de estos activos.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4378 a 4381 vuelta, la Administración señaló que hasta el ejercicio 2013 los gastos en salas de venta según el Registro Auxiliar de Activo Fijo ascendía a S/ 4 526 176,00<sup>33</sup> ("Total gasto activado"); y que de las adiciones y deducciones efectuadas por la recurrente en los ejercicios 2011 a 2013, se aprecia que los

<sup>33</sup> Correspondientes a los gastos en salas de venta relacionadas con los proyectos Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Ciudad Nueva, Panoramic, Prados de Sol y City.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

gastos por depreciación tributaria vinculada con salas de venta al cierre del 2013 ascendió a S/ 366 778,00. Agregó que los proyectos Panoramic, Prados de Sol y City, no han generado ingresos en el ejercicio fiscalizado, y que la deducción de los gastos en salas de venta debe realizarse proporcionalmente a los departamentos vendidos y no depreciándolos.

Que en ese sentido, determinó que el correcto devengo de los gastos en salas de ventas según la proporción de los departamentos vendidos al 31 de diciembre de 2013, ascendía a S/ 778 295,00<sup>34</sup>, por lo que al haber la recurrente deducido como gasto en salas de venta el monto total de S/ 1 002 497,00<sup>35</sup>, observó la diferencia ascendente a S/ 224 202,00.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 4336 y 4337, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada.

Que a través del escrito de respuesta de 10 de mayo de 2016, de fojas 2985 a 2987, la recurrente reiteró sus argumentos, y agregó que las salas de venta cuentan con la naturaleza de activo fijo y, como tales, deben ser activados y depreciados de manera independiente a los proyectos inmobiliarios (existencias); que en el Informe N° la propia Administración ha señalado que para la definición de activo fijo son aplicables los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que -según el citado informe- dichos activos son utilizados "para la producción y distribución de los productos y servicios", siendo ejemplos de estos "el terreno, los bienes inmuebles, el mobiliario, los accesorios e instalaciones, la maquinaria, el equipo y los vehículos. La naturaleza de los activos que emplea una empresa en concreto viene determinada por la naturaleza de sus actividades"; por lo tanto, considera que las salas de venta cumplen con las características recogidas en la NIC 16 para ser consideradas como activo fijo, más aún si son utilizadas para promover la venta de sus existencias (departamentos), tal como ha sido reconocido por la propia Administración. Es decir, las salas de venta son utilizadas como mecanismo de promoción de venta, con independencia a la construcción y/o edificación de los departamentos.

Que agrega que las salas de venta tienen una vida útil mayor a un ejercicio, toda vez que son utilizadas aproximadamente dos años (término de la construcción de cada proyecto); y que sus salas de venta no son destruidas como paso previo para iniciar la construcción, sino subsisten incluso después de la construcción del proyecto inmobiliario, lo que demuestra que la inversión para instalarlas no está destinada a facilitar o incidir en la construcción de cada proyecto, más aún, los materiales, equipos y bienes que son instalados en dichas salas son reutilizados.

Que menciona que en el supuesto que la Administración opinara que las inversiones incurridas en la instalación de las salas de venta deben formar parte del costo de los inmuebles, debe tener en cuenta que ella misma ha reconocido que los gastos por demolición de bienes para la construcción de nuevos inmuebles no deben formar parte del costo de estos últimos, sino que deben reconocerse como gasto en el ejercicio de la demolición, por lo que solicita se considere el criterio señalado en los Informes N° y la Carta N°

Que a través del Punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4289 a 4292 vuelta, la Administración indicó que los gastos relacionados con la construcción y acondicionamiento de las salas de venta no constituyen activos fijos ni edificaciones u otros activos, como alega la recurrente.

Que asimismo, precisó que de acuerdo con lo anotado en el Libro de Activos, el mayor valor de los bienes considerados como activos fijos corresponden a servicios de construcción, es decir, instalaciones fijas, las cuales son demolidas al iniciar la construcción del proyecto inmobiliario, por lo que no podrían ser

<sup>34</sup> Gasto total correspondiente a los proyectos Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara y Ciudad Nueva.

<sup>35</sup> Suma de los conceptos deducidos por la recurrente al cierre del ejercicio 2013 relacionados con Salas de Venta denominados "Depreciación tributaria enviada a resultados", "Costo neto tributario mayor al costo neto financiero" y "Baja de activos".



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

trasladadas de un lugar a otro sin sufrir modificaciones que desmejoren su utilidad (reutilizadas), como alude la recurrente.

Que agrega que, en concordancia con lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18, en la venta de un bien inmueble futuro el citado impuesto se paga cuando se entrega el inmueble; en ese sentido, cualquier importe recibido a cuenta constituye un anticipo y se debe contabilizar como tal, debiéndose revertir a ingresos en la fecha que se entreguen los inmuebles y, por tanto, en esta fecha se gravará con el citado tributo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente referido a que las salas de venta no pueden formar parte del costo de las existencias, precisa que el motivo del reparo no consiste en considerar al valor de las referidas salas como costo de existencias, sino en establecer que en el negocio inmobiliario las salas de venta no son activos fijos, toda vez que son demolidas antes de la construcción del proyecto inmobiliario; y que debe tenerse en cuenta que todos los gastos y costos relacionados con la venta de los departamentos (existencias) se devengan conforme se vayan entregando estos a sus dueños.

Que de otro lado, dio cuenta que la recurrente realizó un nuevo cálculo de la depreciación relacionada con las salas de venta y, en ese sentido, consideró un mayor gasto por este concepto ascendente a S/ 255 609,67, el cual incluyó en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N° de 10 de mayo de 2016; sin embargo, esta deducción es indebida ya que considera a las salas de venta como activos fijos (clasificados como "otros activos") a fin de depreciarlos con la tasa de 10%.

Que al respecto, reiteró que los gastos incurridos en las salas de venta deben ser deducidos proporcionalmente a la cantidad de departamentos entregados en cada ejercicio, en concordancia con la correlación de ingresos y gastos establecida en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, la Administración procedió a realizar un nuevo cálculo del importe de gastos en salas de venta devengados al 31 de diciembre de 2013, tomando en cuenta los departamentos entregados a esa fecha, incluyendo los departamentos del proyecto Prados de Sol que en su cálculo anterior no fueron considerados, por lo que del total de gastos incurridos en salas de venta (S/ 4 536 176,00), solo devengó S/ 804 096,00; por consiguiente, señaló que el total de gastos en salas de venta enviado a resultados por la recurrente al 31 de diciembre de 2013, ascendió a S/ 1 002 497,00, manteniendo el reparo por el exceso deducido ascendente a S/ 198 401,00<sup>36</sup>.

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración reparó la erogación incurrida por la recurrente para la construcción, acondicionamiento y baja contable de sus salas de venta, en la consideración que estas no constituyen activos fijos susceptibles de ser depreciados, sino gastos de venta que debían ser deducidos en proporción al número de departamentos entregados (correlación de ingresos y gastos), por lo que acotó el gasto no devengado al cierre del ejercicio 2013.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los conceptos observados relacionados a salas de venta deben ser deducidos como gastos en proporción al número de departamentos entregados al 31 de diciembre de 2013 (correlación de ingresos y gastos), como sostiene la Administración; o considerarlos como parte de activos fijos (salas de venta), susceptibles de ser depreciados y respecto de los cuales se deduce el valor no depreciado en el ejercicio en que se efectuó su baja, como alega la recurrente.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, dispone que 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 que la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo en consecuencia deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

<sup>36</sup> S/ 1 002 497,00 - S/ 804 096,00.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que conforme con el artículo 38 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que por su parte, el artículo 41 de la misma ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112<sup>37</sup>, señala que las depreciaciones se calcularán sobre el costo de adquisición, producción o construcción, o el valor de ingreso al patrimonio de los bienes, o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Que la NIC 16<sup>38</sup> señala que las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período económico; siendo la vida útil el período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad.

Que conforme con el párrafo 7 de la citada NIC, un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y solo si: (a) sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que a su vez, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11792-2-2008 y 00697-2-2014, se ha indicado que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que a efecto de determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que está destinado el bien, y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que del Comprobante de Información Registrada de foja 4996, se aprecia que la actividad principal de la recurrente es la actividad inmobiliaria<sup>39</sup>.

Que del Registro de Activos Fijos de 2013, de fojas 4852 a 4854, se aprecia que el monto observado corresponde a la adquisición de materiales y trabajos realizados para la construcción y acondicionamiento de salas de venta y departamentos piloto, ubicados en los proyectos inmobiliarios Panoramic, Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Ciudad Nueva, Prados del Sol, City y Jorge Chávez<sup>40</sup>.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, antes citada, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, entre otros, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que del citado Registro de Activos Fijos, se advierte que los bienes y/o servicios adquiridos consistieron en placas drywall, pintura, focos, piso vinilo, laminados o láminas, puerta enrollable, conexiones, pisos estructurados, porcelanato, luminaria, cableado, anclaje con pernos, césped sintético, instalación de mamparas fijas, ventanas, ampliaciones, remodelaciones (de almacén y otros), suministro e instalación de pozo a tierra, suministro e instalación de zócalos, tableros y módulos, tubos, melamina, implementación de sistema contra incendios, casetas, tomacorrientes, reflectores, bisagras, balcones, extractores, muros, puntos de red y eléctricos, medidores, candados, mayólicas, rampas, sardinel y jardines, cerco metálico, compactaciones, alarmas, lavatorio, duchas, muebles (de cocina y otros), mármol reconstituido, tiradores, acabados en sala de ventas, cubiertas de granito y fabricación de muebles de cocina, entre otros, los cuales fueron empleados para construir y acondicionar las indicadas salas de venta y departamentos piloto.

<sup>37</sup> Publicado el 29 de junio de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013.

<sup>38</sup> Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.

<sup>39</sup> Como actividad secundaria declaró la construcción de edificios completos.

<sup>40</sup> Este último proyecto es denominado en el citado registro como "Edificación de Class", de foja 4852.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que en tal sentido, dichos bienes (salas de venta y departamentos piloto) cumplen con los criterios antes señalados para calificar como bienes del activo fijo, por cuanto se tratan de bienes tangible que fueron empleados en el desarrollo de la actividad de la recurrente<sup>41</sup> (como también reconoce la Administración), por un periodo que se esperaría supere más de un periodo<sup>42</sup>, por lo que correspondía que fuesen contabilizados y depreciados como tales, contrariamente a lo señalado por la Administración, quien además no ha desvirtuado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la NIC 16 respecto de tales bienes.

Que asimismo, si bien la Administración señala que los bienes y servicios activados no se identificaban con el activo que componen, cabe indicar que ello no resulta correcto, por cuanto se verifica del Registro de Activos Fijos que los desembolsos realizados por la recurrente para efectos de la construcción de salas de ventas se vinculan con sus proyectos inmobiliarios, siendo que incluso, se advierte que la Administración en la etapa de fiscalización, en el Punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° ha afirmado que tales bienes corresponden a instalaciones fijas, las cuales son demolidas al iniciar la construcción del proyecto inmobiliario.

Que con relación a la baja de los activos antes detallados, cabe señalar que el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado; por su parte, el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribe que a efecto de lo dispuesto en el artículo 43 de la citada ley, en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podrá optar por: 1) Seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en dicho artículo; o 2) Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005 los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa, e igualmente los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

Que en relación con el término "dar de baja una partida", el Diccionario Kohler Para Contadores<sup>43</sup> lo define como castigar una partida, esto es, tratar como una pérdida, cancelar en libros, considerar como gasto o como pérdida una cantidad originalmente contabilizada como activo.

Que en el caso materia de análisis la Administración no ha cuestionado que la demolición de los departamentos pilotos y salas de venta ocurriera en el ejercicio 2013<sup>44</sup>; advirtiéndose que la única observación de la Administración recae en la naturaleza de los bienes (calificados por esta como gastos de venta), en base a la cual sustentó su reparo por el reconocimiento del gasto en proporción a los departamentos entregados (correlación entre ingresos y gastos).

Que habiéndose establecido que los desembolsos efectuados para la construcción y acondicionamiento de salas de venta y departamentos pilotos no constituyen gastos de venta, sino activos fijos depreciables, cuya baja en el ejercicio 2013<sup>45</sup> no fue cuestionada por la Administración durante la fiscalización; corresponde concluir que dicho gasto por baja contable resultaba deducible en el ejercicio 2013 en que se produjo, al amparo de lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria, tal como hizo la recurrente.

<sup>41</sup> Dichos activos tuvieron como propósito la publicidad de los proyectos y de su distribución (venta) de los bienes producidos por la recurrente, y por los cuales era probable la obtención de beneficios económicos futuros derivados de su uso.

<sup>42</sup> Conforme se aprecia del Registro de Activos, se ha consignado como fecha de inicio del uso del activo diversas fechas de los años 2011 y 2012, siendo que además la recurrente consideró una tasa de depreciación del 50%, considerando que la vida útil esperada en función al uso al que estaban destinados tales bienes, era de 2 años.

<sup>43</sup> Diccionario Kohler para Contadores. 6ª Edición, México, Editorial Limusa. 2005. pág. 130 y 253.

<sup>44</sup> Asimismo, cabe indicar que la Administración no cuestionó la validez y veracidad de los supuestos que llevaron a dar de baja los activos fijos objetados.

<sup>45</sup> La recurrente indicó que la baja de activos observada por el monto total de S/ 269 623,89, corresponde a la deducción del costo neto de las salas de ventas dadas de baja en el ejercicio 2013 (saldo del valor no depreciado); lo que se verifica del Registro de Activos Fijos a diciembre de 2013 y el "Resumen de Inmuebles, Maquinarias y Equipos", de fojas 118, 184 y 186.





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que finalmente, en cuanto al concepto denominado "Costo neto tributario mayor al costo neto financiero", observado por la Administración al formular el reparo materia de análisis, cabe indicar que teniendo en cuenta que las salas de venta y departamentos piloto califican como bienes del activo fijo, según lo expuesto en considerandos precedentes, correspondía que al producirse su baja en el ejercicio 2013 dicha diferencia<sup>46</sup> sea deducida para efectos tributarios, como hizo la recurrente, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que estando a lo expuesto precedentemente, debe concluirse que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantar el mismo y revocar este extremo de la resolución apelada.

Que carece de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que la recurrente no identificó los activos conformados por los bienes y servicios observados; toda vez que del Registro de Activos de 2013, antes glosado, se colige que dichas erogaciones estuvieron destinadas a la construcción y acondicionamiento de salas de venta y departamentos piloto de los proyectos de la recurrente, debiendo precisarse que estos califican como bienes del activo fijo empleados en la actividad de aquella por un lapso de tiempo que se esperaría supere más de un período.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos esgrimidos por la recurrente sobre el presente reparo.

## **9. Dedución no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a gastos en salas de venta no devengados en el 2013 (S/ 255 610,00)**

Que la recurrente señala que la Administración reparó este concepto en la consideración que debe ser deducido en proporción a las ventas de las unidades inmobiliarias asociadas, toda vez que los gastos por el acondicionamiento y construcción de las salas de venta no constituyen activos fijos; lo cual es incorrecto.

Que al respecto, señala que toda vez que la presente observación se sustenta en el mismo fundamento que tenía el reparo anterior ("*Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio*"), se remite a los argumentos esgrimidos sobre este.

Que asimismo, menciona que debe tenerse en cuenta que el único argumento de la Administración para desconocer el cambio de la tasa de depreciación (de 5% a 10%), consiste en que aquella considera incorrecta la calificación de los bienes como activo fijo; y que el importe de la deducción corresponde a la aplicación de la tasa de depreciación de 10% aplicable a "otras instalaciones", toda vez que las salas de venta no constituyen inmuebles ni edificaciones fijas o permanentes.

Que por su parte, la Administración señala que en la fiscalización determinó que de acuerdo con los argumentos expuestos respecto del reparo "Gastos en salas de venta (baja de activos) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio", se tiene que solo le correspondía una deducción de gastos asociados a las salas de ventas ascendente a S/ 804 096,00, por lo que no corresponde reconocer tal deducción adicional incluida por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que del Anexo N° 1.1 y Punto 12 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada, de fojas 4729 a 4733 vuelta y 4766, se aprecia que la Administración efectuó el reparo por "Dedución no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a los gastos en salas de venta no devengados", por el monto de S/ 255 610,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° citando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el Punto 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4289, la Administración dio cuenta que la recurrente realizó un nuevo cálculo de la depreciación relacionada con las

<sup>46</sup> Diferencia que se explica entre la mayor depreciación financiera y la depreciación tributaria empleada por la recurrente (5%), siendo que aquella ascendió a S/ 366 095,00, según dio cuenta la Administración en la fiscalización a foja 4289.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

salas de venta y, en ese sentido, consideró un mayor gasto por este concepto ascendente a S/ 255 609,67, el cual incluyó en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada mediante Formulario Virtual PDT 684 N° de 10 de mayo de 2016; sin embargo, esta deducción es indebida ya que considera a las salas de venta como activos fijos (clasificados como "otros activos") a fin de depreciarlos con la tasa de 10%.

Que al respecto, indicó que los gastos incurridos en las salas de venta deben ser deducidos proporcionalmente a la cantidad de departamentos entregados en cada ejercicio, en concordancia con la correlación de ingresos y gastos establecida en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a observar dicha deducción por el monto de S/ 255 609,67.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de fojas 4270 y 4271, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la razón por la cual realizó la deducción a la renta neta imponible del ejercicio 2013, según su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del referido ejercicio presentada el 10 de mayo de 2016, por el concepto denominado "Costo neto tributario mayor al costo neto financiero" ascendente a S/ 255 609,67.

Que mediante el escrito de 6 de junio de 2016, de fojas 3943 y 3944, la recurrente mencionó que los argumentos que sustentan la deducción observada se encuentran en su escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° por lo que se remite a ellos<sup>47</sup>; y que en la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 consignó una adición en exceso por el importe de S/ 255 609,67, por lo que corresponde que esta sea reconocida por la Administración.

Que entre otros argumentos, agregó que las salas de venta tienen la naturaleza de activo fijo, de conformidad con las normas contables y tributarias aplicables a su caso, por lo que correspondían ser activadas y depreciadas de manera independiente a los proyectos inmobiliarios (existencias).

Que en ese sentido, precisa que incurrió en error al calcular con el 5% la depreciación de las salas de venta e instalaciones realizadas en sus oficinas administrativas, puesto que por su naturaleza correspondía que se les aplique la tasa de 10% en tanto califican como "otros activos fijos" y no como edificaciones.

Que por lo tanto, advierte que realizó una mayor adición por concepto de depreciación por el monto de S/ 255 610,00 en tanto en su declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 adicionó el importe de S/ 1 486 919,00, cuando debía adicionar solo S/ 1 231 309,00. Por lo tanto, debe reconocerse la deducción que incluyó en su declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2013, por concepto de adición indebida por depreciación de activos fijos que no califican como edificaciones.

Que en el inciso a) del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4263 a 4265, la Administración dejó constancia que la recurrente activó el gasto incurrido en las salas de venta (edificación y equipamiento) de los Proyectos Panoramic, Ciudad Verde, Jardines de Santa Clara, Ciudad Nueva, Prados del Sol, City y Jorge Chávez, según se advierte del Registro Auxiliar de Activos Fijos de 2013; sin embargo, señala que los desembolsos en las salas de venta no deben ser considerados como activo fijo y, por tanto, no pueden depreciarse, sino ser reconocidos como costo o gasto en el ejercicio correspondiente según la proporción de los departamentos entregados por la recurrente, conforme con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, indicó que en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, presentada mediante el Formulario Virtual PDT 684 N° de 10 de mayo de 2016, la recurrente incluyó la deducción de S/ 255 609,97 alegando que el porcentaje de depreciación que utilizó no era correcto, sino que debió utilizar un porcentaje mayor (10%); lo cual denota que aquella persiste en el error

<sup>47</sup> En dicho escrito la recurrente señaló, entre otros argumentos, que la tasa lineal de depreciación de 5% la aplicó a las salas de venta e instalaciones realizadas en sus oficinas administrativas (que posee en virtud de un arrendamiento), las cuales registró como "edificios"; que las referidas salas de venta no tienen la naturaleza de edificios dado que carecen de la característica de permanencia, y que según lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación aceptada tributariamente es la contabilizada, lo que en su caso se cumplió, por lo que correspondía que la deducción tributaria sea efectuada con la tasa de 10%, de fojas 3023 a 3025.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

de considerar como activos fijos a los gastos de las salas de ventas, calificándolos como "otros activos"; en tal sentido, la Administración concluyó que la citada deducción de S/ 255 609,67 no resulta veraz ni exacta, toda vez que se sustenta en el criterio incorrecto de considerar que los gastos de salas de ventas vinculados con proyectos inmobiliarios son activos fijos depreciables, no obstante, dichos gastos se devengan en la proporción que se vayan entregando los departamentos de los proyectos inmobiliarios a que están vinculados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración reparó la deducción consignada por la recurrente en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, correspondiente a la mayor depreciación producto de considerar la tasa de 10%; en la consideración que los gastos en salas de venta no constituyen activos fijos susceptibles de ser depreciados, sino gastos de venta que debían ser deducidos en proporción al número de departamentos entregados (correlación de ingresos y gastos), por lo que no reconoció dicha deducción ascendente a S/ 255 609,67.

Que ahora bien, en primer término, cabe señalar que a lo largo de la fiscalización la recurrente indicó que el gasto materia de análisis corresponde a la depreciación de los siguientes bienes<sup>48</sup>: 1) Salas de venta y departamentos pilotos, y 2) Bienes muebles incorporados a la oficina administrativa de la recurrente; en tal sentido, corresponde analizar el presente reparo respecto de ambos bienes diferenciables.

### Salas de venta y departamentos pilotos (S/ 186 919,04)

Que en el análisis del reparo inmediato anterior este colegiado arribó a la conclusión que las salas de venta y departamentos piloto cumplen con los criterios para calificar como bienes del activo fijo, por cuanto fueron empleados en el desarrollo de la actividad de la recurrente por un periodo que se esperaría supere más de un periodo, por lo que correspondía que fuesen contabilizados y depreciados como tal, según lo expuesto en considerandos precedentes.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que 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 estuviera expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, resultan deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas; asimismo, el artículo 38 de la anotada norma legal dispone que el desgaste o agotamiento que sufrieran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilizaran en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensarán mediante la deducción de las depreciaciones admitidas en dicha ley.

Que de acuerdo con el artículo 39 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29342, los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual; asimismo, el artículo 40 de la anotada ley, modificado mediante Ley N° 27394, dispone que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que en este sentido, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, estableció los porcentajes anuales máximos de depreciación aplicables a los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría<sup>49</sup>, conforme a la siguiente tabla:

<sup>48</sup> Lo cual no ha sido contradicho por la Administración en la fiscalización.

<sup>49</sup> El citado artículo establece además que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la mencionada tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, precisando que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado este, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Porcentaje anual de depreciación máximo	
Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca	25%
Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general	20%
Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
Equipos de procedimiento de datos	25%
Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01/01/1991	10%
Otros bienes de activo fijo	10%

Que sobre el particular, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005 se estableció que si bien sería posible efectuar una "construcción" o "edificación" con cualquier material, también lo es que la duración de tales "edificaciones" podría no ser la misma dependiendo de los materiales empleados, y por tanto no podría asignarse el mismo porcentaje de depreciación o la misma vida útil a una construcción realizada con material "noble" (ladrillo, cemento, fierro) y a otra efectuada con adobe, palos, mantas y esteras, por lo que para efecto del Impuesto a la Renta no resulta razonable afirmar que todas las construcciones, cualquiera sea el tipo de material empleado en ellas, corresponden al grupo de "edificios y construcciones" a que se refiere el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto tienen sin excepción alguna una vida útil de más de 33 años, ya que dicho artículo, al contemplar ese período como vida útil, evidentemente se refería a aquellas construcciones que por la naturaleza de los materiales utilizados podían alcanzar vidas útiles relativamente largas, que no es el caso de todas las edificaciones, por lo que a efecto de determinar si efectivamente una construcción corresponde al grupo de "edificios y construcciones", debe tenerse en cuenta sus características<sup>50</sup>.

Que siguiendo dicho criterio, en las Resoluciones N° 06154-1-2009 y 10826-4-2009, este Tribunal ha señalado que para efecto de establecer la tasa máxima de depreciación permitida, debe tenerse en cuenta las características del bien, las cuales no varían o se pierden por la manera en que se realizó su contabilización.

Que de la misma forma, en la Resolución N° 351-2-98 se ha establecido que la tasa de depreciación debe obedecer a la naturaleza del bien y al uso al cual se destina el activo fijo.

Que debe indicarse que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición para los términos "edificios" y "construcciones", por lo que se tiene que recurrir a su significado usual<sup>51</sup>.

Que el Diccionario de la Lengua Española<sup>52</sup> define "edificación" como "edificio o conjunto de edificios", y "edificio" como "construcción estable, hecha con materiales resistentes, para ser habitada o para otros usos"; por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas<sup>53</sup> define "edificio" como la obra o fábrica que se construye para habitación u otros fines de la vida o convivencia humana.

Que en cuanto al término "construcción", el Diccionario de la Lengua Española lo define como "obra construida o edificada", y precisa que "construir" significa "hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública".

Que teniendo en cuenta lo antes expuesto, así como la información contenida el Registro de Activos Fijos de 2013 que obra en autos, se puede colegir que las salas de venta y departamentos piloto de la recurrente no constituyen "edificios" o "construcciones" a los que se refiere el artículo 39 de la Ley del Impuesto a la

<sup>50</sup> Asimismo, la citada Resolución agregó respecto a las "edificaciones y construcciones" y "demás activos", que el primer grupo comprende bienes con una vida útil relativamente larga en comparación con la del segundo grupo, para el cual se aceptaba que podría tener una vida útil mucho más corta que los "edificios y construcciones".

<sup>51</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 06111-3-2022 de 19 de agosto de 2022.

<sup>52</sup> Consultado en: <https://www.rae.es>.

<sup>53</sup> CABANELLAS, Guillermo (1989). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo 3, 21° edición. Buenos Aires: Heliasta. Página 371.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Renta, por lo que los trabajos y/o materiales vinculados con su construcción y acondicionamiento<sup>54</sup> se encontrarían dentro de otro rubro de activo fijo dada sus características y finalidad, por lo que les resulta aplicable la tasa de 10% (Otros bienes de activo fijo), debiendo por tanto, revocarse este extremo de la resolución apelada.

## Bienes muebles incorporados a oficina administrativa (S/ 68 690,96)

Que según lo antes expuesto, dentro del monto reparado por la Administración no solo está incluida la depreciación de las salas de venta y departamentos piloto, antes analizada, sino también la de los bienes muebles que la recurrente incorporó a sus oficinas administrativas que usa a título de arrendatario.

Que en ese sentido, en la fiscalización la recurrente indicó<sup>55</sup> que la mayor depreciación por el cambio de tasa (a 10%) correspondiente a las modificaciones introducidas a la citada oficina administrativa, debía ascender a S/ 68 690,96<sup>56</sup>, según se aprecia de fojas 2950 y 3023.

Que al respecto, el inciso h) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF<sup>57</sup>, dispone que los costos posteriores introducidos por el arrendatario en un bien alquilado, en la parte que el propietario no se encuentre obligado a reembolsar, serán depreciados por el arrendatario con el porcentaje correspondiente a los bienes que constituyen los costos posteriores, de acuerdo con la Tabla a que se refiere el inciso b) del referido artículo.

Que de autos se aprecia que la Administración no cuestiona la existencia de los bienes depreciados (mejoras o costos posteriores), o el cumplimiento de la norma glosada en el considerando precedente, sino sustenta su reparo solo en las observaciones que han sido analizadas y levantadas por esta instancia, según lo indicado en el análisis del reparo inmediato anterior; por lo que debe concluirse que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo revocar este extremo de la resolución apelada.

## **10. Pérdida por Instrumentos Financieros Derivados no acreditados en forma fehaciente (S/ 532 411,00)**

Que la recurrente sostiene que ha proporcionado contratos y documentación complementaria que acredita la efectiva realización del forward suscrito con el

Que releva que el reparo está referido a la acreditación de las condiciones de la citada operación de cobertura, las cuales fueron inicialmente contratadas a través del Forward N° y modificadas posteriormente mediante el Forward N°

Que alega que en el procedimiento contencioso tributario aportó la carta de 6 de octubre de 2016 emitida por el en la cual se detallan las nuevas condiciones del forward contratado; por lo que a partir de dicha modificación se varió la fecha de liquidación al 17 de diciembre de 2013, y se dejó constancia de la aplicación de la modalidad "non delivery".

Que señala que la operación forward fue celebrada el 20 de agosto de 2013 a fin de cubrirse del riesgo derivado del tipo de cambio generado por la operación de financiamiento vinculada al pago de una deuda (pasivo) para la compra de 2 terrenos; por lo que el mencionado forward cumple con las características

<sup>54</sup> Tales como drywall, puerta enrollable, césped sintético, ventanas, ampliaciones, remodelaciones (de almacén y otros), candados, mayólicas, rampas, jardines, cerco metálico, alarmas, muebles (de cocina y otros), mármol reconstituido, acabados, cubiertas de granito y fabricación de muebles de cocina, entre otros.

<sup>55</sup> En su escrito de 9 de diciembre de 2015, de fojas 654 y 655, la recurrente indicó que "el monto de la depreciación financiera que es deducida (...) corresponde a los siguientes activos: i) salas de venta, y ii) modificaciones (...) incorporadas a las oficinas administrativas que son alquiladas por la Compañía, a fin de poder llevar a cabo sus actividades"; lo cual reiteró en sus escritos de 10 de mayo y 6 de junio de 2016, de fojas fojas 3023 a 3025, 3943 y 3944.

<sup>56</sup> Diferencia entre lo que la recurrente considera adicionó en exceso (S/ 145 303,92), y la adición que posteriormente incluyó en su declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2013 (S/ 76 612,96).

<sup>57</sup> Publicado el 18 de diciembre de 2012 y vigente desde el 1 de enero de 2013.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

para ser calificado como de cobertura, según lo establecido en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que anota que si bien la Administración señala que el referido contrato Forward N° no fue exhibido, debe tenerse en cuenta que ello no le es imputable, toda vez que ha solicitado su copia al sin que a la fecha este la haya proporcionado.

Que de otro lado, sostiene que el tipo de cambio pactado ascendió a S/ 2,8730 por dólar, el cual constituía el valor de mercado de la operación según lo dispuesto en el artículo 2-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que en la fecha de liquidación del forward el tipo de cambio mercado fue de S/ 2,7655, lo que generó una obligación de pago por el contravalor (pérdida). Agrega que, si bien la fecha de liquidación del forward no coincide exactamente con la fecha de vencimiento del pagaré, ello no impide advertir que el citado instrumento financiero esté vinculado con el mencionado pasivo, y que tal diferencia obedece a la finalidad de tener oportunamente el dinero necesario para cubrir el pasivo en la fecha de vencimiento.

Que mediante escrito de fojas 5031 a 5033, agregó que la Administración no toma en cuenta que la liquidación emitida por el Banco Santander con respecto al Forward N° consigna precisamente una pérdida de S/ 532 410,95, la cual constituye el importe que dedujo en el ejercicio 2013; y que resulta irrelevante si el contrato se encuentra identificado con el N° por cuanto ambos tienen la condición de instrumentos financieros derivados y dicha pérdida se encuentra acreditada con la liquidación emitida por el Banco Santander.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y agrega que la Administración incurre en una inconsistencia pues desconoce la fehaciencia de la operación de forward y además señala que el tipo de cambio utilizado por las partes no es el correcto, siendo que esto último implica considerar que la operación ya existe, por lo que el reparo debe ser dejado sin efecto.

Que por su parte, la Administración indicó que reparó la pérdida por operaciones con instrumentos financieros al no haber presentado la recurrente documentación que acredite la fehaciencia de la operación (forward).

Que al respecto, precisó que la recurrente exhibió el contrato forward N° ; sin embargo, el contrato al que hace referencia la liquidación de la operación es el N° el cual no fue presentado por aquella.

Que asimismo, observó que la fecha de liquidación de la operación difiere de la fecha que fuera consignada en el mencionado contrato N° (13 de diciembre de 2013); y que en el contrato se estableció que no era aplicable la modalidad "non delivery" (sin entrega), no obstante, la liquidación se efectuó precisamente aplicando dicha modalidad, es decir, las partes compensaron la diferencia determinada entre el tipo de cambio pactado y el tipo de cambio profesional a la fecha de ejecución del contrato, lo que originó la diferencia acotada cargada al gasto.

Que indicó que si bien la recurrente presentó en instancia de reclamación copia de la carta de 6 de octubre de 2016 emitida por el la cual hace referencia a la operación y confirma el cambio de la modalidad de la liquidación a "non delivery", tal documento no permite validar las condiciones contractuales pactadas.

Que de otro lado, señaló que la deuda contraída por el préstamo de a la fecha de vencimiento definitivo del pagaré (principal más intereses) era de US\$ 4 950 942,57, mientras que el monto de la operación que habría pactado con el fue de US\$ 4 952 660,00, esto es, se estableció por un monto mayor a la deuda que supuestamente se estaba coberturando; y que

<sup>58</sup> La Administración evaluó dicha carta al amparo de lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario, toda vez que la recurrente cumplió con cancelar la correspondiente deuda tributaria, según se dejó constancia a foja 4871 vuelta.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

la recurrente no sustentó que el tipo de cambio contratado sea de conocimiento público a fin de validar que el instrumento financiero fue celebrado en un mercado reconocido.

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 a la resolución de determinación impugnada, de fojas 4725 a 4729 y 4766, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por pérdida en operaciones con instrumentos financieros derivados (forward) al no haber acreditado la fehaciencia de la operación, por el monto de S/ 532 411,00, sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 2-C de su reglamento, entre otros.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 4438, la Administración indicó que de los asientos del Libro Diario detectó la siguiente observación respecto de la Cuenta 67 – Gastos Financieros: 1) Pérdida por operaciones derivadas no fehacientes por el monto de S/ 532 410,95, según detalle contenido en el Anexo N° 8 adjunto al citado requerimiento, de foja 4424. En tal sentido, solicitó a la recurrente que indicara las razones por las cuales dicho gasto debe ser considerado como deducible, para lo cual debía exhibir los documentos correspondientes (base de cálculo, contratos y/o adendas, documentos resultantes de la ejecución de los contratos, informes, comprobantes de pago, medios de pago u otra documentación interna).

Que mediante escrito de respuesta de 9 de diciembre de 2015, de fojas 656 y 657, la recurrente indicó que a fin de cubrir el riesgo de un financiamiento vinculado con el pago de una deuda por la compra de 2 terrenos, el 20 de agosto de 2013 celebró un contrato específico de operación de término de moneda extranjera – forward con el y que según lo dispuesto en el artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta, los instrumentos de cobertura son aquellos contratados para evitar, atenuar o eliminar el riesgo por el efecto de futuras fluctuaciones en el precio de mercadería, tipo de cambio, tasas de interés u otro índice de referencia.

Que en ese sentido, precisó que en el referido contrato se estableció que en caso no aplique la modalidad sin entrega (*non delivery*), la parte que asume la posición de vendedor queda obligada a entregar el monto de la operación señalado en dicho contrato al día de la fecha de su liquidación, esto es, el 13 de diciembre de 2013. Asimismo, la parte que asume la posición de comprador se obligó a pagar el contravalor por cada dólar establecido en el contrato específico.

Que sostuvo que el tipo de cambio pactado ascendió a S/ 2,8730 por dólar, y que el monto total de la operación cubierta fue de US\$ 4 952 660,00.

Que asimismo, señaló que al 13 de diciembre de 2013 (fecha de ejecución del contrato forward), el tipo de cambio del mercado era de S/ 2,7655, lo que generó una obligación de pago por el contravalor ascendente a S/ 532 410,95; por lo que procedió a registrar dicha pérdida del derivado, la cual califica como deducible en tanto el instrumento financiero fue contratado con la finalidad de cubrir el riesgo del tipo de cambio asociado a la deuda mantenida en dólares para la compra de terrenos, según se establece en las condiciones del pagaré que adjunta.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4376 vuelta a 4378, la Administración dio cuenta de la respuesta presentada por la recurrente, e indicó que del Pagaré N° adjuntado por esta se advierte que fue emitido por el monto de US\$ 4 766 190,00 a la orden de cuya fecha de vencimiento definitivo era el 20 de diciembre de 2013; y que en dicho documento se indicó que el desembolso sería aplicado a la compra de los Lotes. No obstante, relevó que la recurrente no acreditó el efectivo desembolso de los US\$ 4 766 190,00 que debió efectuar en su cuenta bancaria, ni el correspondiente depósito de dicho importe en las cuentas de los propietarios de los inmuebles consignados en el Pagaré N°.

Que a su vez, indicó que la recurrente proporcionó copia del Contrato específico de operación a término de moneda extranjera – Forward N° de 20 de agosto de 2013, celebrado con el Banco para la compra de US\$ 4 952 660,00, especificándose que el plazo de la operación



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

era de 115 días calendarios, sin embargo, anotó que el número del citado contrato forward difiere del número del contrato referido en la liquidación presentada por la recurrente el cual no ha sido exhibido en copia u original; y que según lo establecido en el contrato Forward N° en la operación no era aplicable la modalidad "sin entrega" (non delivery), esto es, a la fecha de liquidación del contrato la recurrente debía entregar al el importe de S/ 14 228 992,18, y este último entregarle la suma de US\$ 4 952 660,00, no obstante, la liquidación se realizó aplicando la modalidad "non delivery" (se compensó la diferencia determinada entre el tipo de cambio pactado y el tipo de cambio profesional a la fecha de ejecución del contrato).

Que asimismo, indicó que en el contrato forward se estableció el tipo de cambio en S/ 2,8730, sin embargo, si se toma en cuenta el tipo de cambio profesional (S/ 2,819), la tasa de interés activa en moneda nacional (4.37%) para uso de derivados y la tasa de interés pasiva en dólares USA (0.61%) para dicho uso, publicadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP- SBS el 20 de agosto de 2013<sup>59</sup>, se tiene que el tipo de cambio forward utilizado cuando el banco es quien vende la moneda extranjera era de S/ 2,8523, mas no los S/ 2,8730 estipulados en el contrato presentado.

Que adicionalmente, señaló que según la papeleta que hace referencia al Forward N° la fecha de vencimiento de la operación forward era el 13 de diciembre de 2013 y de liquidación el 17 de diciembre del mismo año, sin embargo, en el contrato Forward N° se estableció que la fecha de ejecución del contrato y de su liquidación sería el 13 de diciembre de 2013; y que ha calculado que el capital más intereses del préstamo efectuado por el a la fecha de vencimiento definitivo del pagaré, ascendía a US\$ 4 950 942,57, mientras que según el contrato forward el monto de la operación era de US\$ 4 952 660,00.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que la documentación presentada no permite demostrar la fehaciencia del resultado de la operación de forward por la cual la recurrente obtuvo una pérdida de S/ 532 410,95, por lo que procedió a observar este importe.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 4336 vuelta, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la citada observación a fin de que presente sus descargos.

Que a través del escrito de 10 de mayo de 2016, de fojas 2982 a 2985, la recurrente agregó que el 11 de julio de 2012 adquirió 2 terrenos (lotes 108 y 109) para el desarrollo de proyectos inmobiliarios; que constituyó una garantía hipotecaria sobre aquellos a fin de respaldar el préstamo bancario otorgado a su favor y, posteriormente, suscribió el Pagaré de 24 de mayo de 2013 para dar cumplimiento oportuno al mencionado préstamo (capital e intereses).

Que señala que a fin de cubrirse del riesgo generado por la fluctuación del tipo de cambio de la citada deuda mantenida en dólares, celebró inicialmente el Contrato de Forward N° en el que se estableció que no resultaba de aplicación la modalidad 'non delivery' (sin entrega); no obstante, luego celebró con el mismo banco el Contrato de Forward N° en el que se modificó la fecha de liquidación del primer contrato forward (del 13 de diciembre al 17 de diciembre de 2013), así como la modalidad (a 'non delivery'); y que si bien no ha exhibido el Contrato Forward N° ha solicitado copia del mismo al a fin de presentarlo a la Administración.

Que de otro lado, sostiene que la pérdida resultante del forward se sustenta en que el tipo de cambio pactado ascendió a S/ 2,8730 por dólar, el cual constituía el valor de mercado de la operación según lo establecido en el artículo 2-C del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que en la fecha de liquidación del contrato forward, el tipo de cambio de mercado era de S/ 2,7655, lo que generó una obligación de pago por el contravalor (pérdida resultante).

<sup>59</sup> Si bien inicialmente la Administración consignó como fecha de publicación de la SBS el "13 de agosto de 2013", luego corrigió dicha fecha al 20 de agosto de 2013 según se aprecia de foja 4287.





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que precisa que si bien la fecha de liquidación del forward no coincide exactamente con la fecha de vencimiento del pagaré, ello no obsta para que aquel se encuentre vinculado con el mencionado pasivo; y que la liquidación del forward fue realizada 3 días antes de la fecha de vencimiento del pagaré con la finalidad de tener oportunamente el dinero necesario para cubrir dicho pasivo en la fecha de vencimiento, por lo que no tiene sentido que la Administración pretenda desconocer la deducibilidad del instrumento financiero por el hecho que este haya sido liquidado después (3 días), toda vez que de la documentación presentada se evidencia el destino del mismo, esto es, el pago del pasivo representado por el Pagaré

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4285 vuelta a 4289 vuelta, la Administración dejó constancia de la respuesta presentada por la recurrente, e indicó, que si bien esta sostuvo que la modalidad "non delivery" fue aplicada en el nuevo contrato forward no exhibió el original o proporcionó la copia de mencionado contrato.

Que precisó que la recurrente no ha presentado análisis alguno sobre los indicadores o la forma de cálculo del tipo de cambio con el cual pactó el forward contratado, el cual difiere del obtenido según las fórmulas y datos obtenidos de la SBS y el Banco Central de Reserva del Perú; y que en el presente caso, el tipo de cambio SPOT es el tipo de cambio del día en que se pactó el contrato forward (20 de agosto de 2013), siendo que según publicación de la SBS el tipo de cambio mercado profesional a esa fecha era de S/ 2,819<sup>60</sup>.

Que por lo tanto, la Administración mantuvo la observación referida a que la recurrente no cumplió con demostrar la fehaciencia de la operación de forward, por lo que reparó la totalidad de la pérdida deducida ascendente a S/ 532 411,00<sup>61</sup>.

Que el literal a) del artículo 5-A<sup>62</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, señala que los instrumentos financieros derivados son contratos que involucran a contratantes que ocupan posiciones de compra o de venta y cuyo valor deriva del movimiento en el precio o valor de un elemento subyacente que le da origen, y no requieren de una inversión neta inicial, o en todo caso dicha inversión suele ser mínima y se liquidan en una fecha predeterminada.

Que el referido literal precisa que los instrumentos financieros derivados a los que se refiere corresponden a los que conforme a las prácticas financieras generalmente aceptadas se efectúan bajo el nombre de contratos forward, contratos de futuros, contratos de opción, swaps financieros, la combinación que resulte de los antes mencionados y otros híbridos financieros.

Que el inciso b) del anotado artículo 5-A, modificado por Ley N° 29306<sup>63</sup>, establece que los Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambio, tasas de interés o cualquier otro índice de referencia, que puede recaer sobre: b.1) Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el Impuesto y que sean propios del giro del negocio; o, b.2) Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad.

Que a su vez, el inciso c) del referido artículo 5-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son Instrumentos Financieros Derivados no considerados con fines de cobertura aquellos que no cumplan con

<sup>60</sup> En tal sentido, la Administración indicó que a la fecha de liquidación del forward se tiene la siguiente diferencia debido a que la recurrente no celebró el contrato de forward en un mercado reconocido: S/ 102 520,07.

<sup>61</sup> Cabe indicar que a foja 4285 vuelta la Administración sostuvo que "solo en el supuesto negado de haber podido demostrar la fehaciencia de la operación de forward, se hubiera reparado solo la diferencia detectada". Asimismo, en el valor impugnado aquella indicó que "en el supuesto negado de haber demostrado la fehaciencia de la operación..., se hubiera reparado la diferencia detectada por tipo de cambio", de foja 4725 vuelta.

<sup>62</sup> Artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 970.

<sup>63</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano el 27 de diciembre de 2008, y vigente a partir del 1 de enero de 2009.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

alguno de los requisitos señalados en los numerales 1) a 3) de su inciso b)<sup>64</sup>. Asimismo, se considerará que un Instrumento Financiero Derivado no cumple con los requisitos para ser considerado con fines de cobertura cuando ha sido celebrado fuera de mercados reconocidos, o ha sido celebrado con sujetos residentes o establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición.

Que la Quincuagésimo Segunda Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporada por el Decreto Legislativo N° 970, aprobó un glosario de términos para efecto de los instrumentos financieros derivados regulados por dicha ley. Según este glosario, un contrato forward es un acuerdo que se estructura en función a los requerimientos específicos de las partes contratantes para comprar o vender un elemento subyacente en una fecha futura y a un precio previamente pactado, precisando que no es un contrato estandarizado y no se negocia en mecanismos centralizados.

Que al respecto, *DE LARA refiere que* los productos derivados más simples son los contratos adelantados o forwards, contratos de futuros, contratos de opciones y contratos swaps; precisa que un contrato *forward* conocido también como "contrato adelantado" es un acuerdo entre dos partes para comprar o vender un activo en una fecha futura y a un precio previamente pactado. La operación se pacta en el presente, pero ocurre (se liquida) en el futuro. Las operaciones *forward* operan en el mercado extrabursátil, entre dos instituciones o entre una institución financiera y uno de sus clientes. Por lo tanto, al celebrar un contrato *forward* de divisas o en moneda extranjera, los riesgos que se desean cubrir se refieren a las pérdidas potenciales que se puedan registrar por las variaciones adversas en el tipo de cambio<sup>65</sup>.

Que ahora bien, del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada, se aprecia que la Administración determinó que la recurrente no acreditó la fehaciencia de la operación de forward relacionada al tipo de cambio<sup>66</sup>, al considerar que las condiciones del contrato forward de 20 de agosto de 2013 presentado por la recurrente (respecto a elementos como el número, la modalidad, la fecha de liquidación de la operación), difieren del contrato a que se hace referencia en la liquidación de la operación , el cual además no ha sido proporcionado o exhibido.

Que por lo tanto, corresponde establecer si la recurrente acreditó haber realizado la fehaciencia de la operación de derivado (forward) relacionada al tipo de cambio del dólar con el materia de reparo.

Que obra a foja 567 el "Contrato específico de operación a término de moneda extranjera – Forward N° de 20 de agosto de 2013, celebrado entre la recurrente (cliente) y el (vendedor) para la compra de US\$ 4 952 660,00.

Que del citado contrato se aprecia que el tipo de cambio pactado ascendió a S/ 2,8730 y el plazo de la operación era de 115 días calendarios, por lo que la fecha de ejecución y liquidación sería el 13 de diciembre de 2013; asimismo, se estableció que no aplicaba la modalidad "non delivery" (sin entrega).

<sup>64</sup> Al respecto, el citado inciso b) del artículo 5-A precisa que un Instrumento Financiero Derivado tiene fines de cobertura cuando se cumplen los siguientes requisitos: 1) Se celebra entre partes independientes. Excepcionalmente, un Instrumento Financiero Derivado se considerará de cobertura aun cuando se celebre entre partes vinculadas si su contratación se efectúa a través de un mercado reconocido; 2) Los riesgos que cubre deben ser claramente identificables y no simplemente riesgos generales del negocio, empresa o actividad y su ocurrencia debe afectar los resultados de dicho negocio, empresa o actividad; 3) El deudor tributario debe contar con documentación que permita identificar lo siguiente: I. El Instrumento Financiero Derivado celebrado, cómo opera y sus características. II. El contratante del Instrumento Financiero Derivado, el que deberá coincidir con la empresa, persona o entidad que busca la cobertura. III. Los activos, bienes y obligaciones específicos que reciben la cobertura, detallando la cantidad, montos, plazos, precios y demás características a ser cubiertas. IV. El riesgo que se busca eliminar, atenuar o evitar, tales como la variación de precios, fluctuación del tipo de cambio, variaciones en el mercado con relación a los activos o bienes que reciben la cobertura o de la tasa de interés con relación a obligaciones y otros pasivos incurridos que reciben la cobertura.

<sup>65</sup> DE LARA HARO, Alfonso; "Productos Derivados Financieros: Instrumentos, Valuación y Cobertura de Riesgos", Editorial LIMUSA S.A., México, 2005, pág. 14.

<sup>66</sup> Dicho motivo fue mantenido por la Administración en instancia de reclamación, según se aprecia de la resolución apelada de fojas 4871 y vuelta.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que obra la papeleta de liquidación de la operación Forward N° [redacted] emitida por el [redacted] de foja 566, en la que se consigna la liquidación de la venta de los US\$ 4 952 660,00, bajo la modalidad "non delivery", con el tipo de cambio futuro de S/ 2,8730, como fecha de vencimiento (fixing) el 13 de diciembre de 2013, como fecha de liquidación al 17 de diciembre de 2013 y como tipo de cambio profesional (fix) S/ 2.76550<sup>67</sup>.

Que ahora bien, respecto a las diferencias señaladas por la Administración entre la liquidación consignada en la Papeleta N° [redacted] y lo acordado en el Contrato Forward N° [redacted] la recurrente sostiene que las condiciones del referido contrato N° [redacted] fueron modificadas posteriormente a través del Forward N° [redacted] celebrado con el mismo vendedor [redacted] habiéndose variado en específico la fecha de liquidación del forward (del 13 de diciembre al 17 de diciembre de 2013) y su modalidad (a 'non delivery').

Que sobre el particular, la recurrente presentó la carta de 6 de octubre de 2016 emitida por el Banco [redacted] dirigida a la recurrente, de foja 4818, en la que se aprecia que aquel confirmó el cambio de la modalidad de liquidación de la siguiente operación forward pactada entre ambas partes:

Número de operación	[redacted]
Moneda objeto del contrato	USD
Importe	US\$ 4 952 660,00
Tipo de cambio Forward	S/ 2,8730
Comprador de moneda	[redacted]
Vendedor de moneda	[redacted]
Fecha de vencimiento	13 de diciembre de 2013

Que en dicho documento el [redacted] dejó constancia que la modalidad de liquidación fue cambiada de "delivery" a "non delivery", bajo las siguientes condiciones: Tipo de cambio Fix para la compensación (S/ 2,7655), Fecha de liquidación (17 de diciembre de 2013). Asimismo, indicó que el resultado fue a favor del [redacted] (S/ 532 410,95<sup>68</sup>).

Que asimismo, obra a foja 565 el estado de cuenta del [redacted] de la recurrente en el que figura el cargo correspondiente la liquidación del forward con el [redacted] por el importe de S/ 532 410.95<sup>70</sup>.

Que de los documentos glosados se aprecia que existe una coincidencia en los términos del [redacted] a que hace referencia la papeleta de liquidación y el Contrato Forward N° [redacted] presentado por la recurrente, dado que dan cuenta de las mismas partes que pactaron dichos instrumentos (la recurrente y el [redacted] la moneda y monto de la operación (US\$ 4 952 660,00), la fecha de vencimiento (ejecución) 13 de diciembre de 2013 y el tipo de cambio pactado (S/ 2,8730).

Que si bien en el Contrato Forward N° [redacted] las partes acordaron que la liquidación del forward sería bajo la modalidad "delivery" y fecha de liquidación 13 de diciembre de 2013, mientras que en la papeleta de Liquidación Forward N° [redacted] se consigna como modalidad "non delivery"<sup>71</sup> y fecha de liquidación 17 de diciembre de 2013, en la carta cursada por el [redacted] a la recurrente, en la que se hace referencia a los datos similares como el importe y moneda objeto del contrato, tipo de cambio forward y fecha de vencimiento (esto es, los elementos coincidentes entre ambos instrumentos), se confirmó que se efectuó un cambio en la modalidad de delivery a non delivery y la fecha de liquidación<sup>72</sup>.

<sup>67</sup> Cabe indicar que la recurrente señala que toda vez que el tipo de cambio pactado S/ 2.87300 fue mayor al tiempo de cambio fixing S/ 2.76550, obtuvo una pérdida de S/ 532 410,95, importe que es materia de reparo.

<sup>68</sup> Dicha carta fue firmada por los subgerentes de operaciones del [redacted]

<sup>69</sup> En tal sentido, el referido banco precisó que el importe de la liquidación a su favor "fue debitado en la cuenta corriente N° 8071985, con fecha 19 de diciembre del 2013".

<sup>70</sup> Importe que la recurrente ha considerado como pérdida en relación a dicho forward.

<sup>71</sup> Esto es, mediante la compensación financiera proveniente de la diferencia entre el tipo de cambio del dólar pactado (S/ 2,8730) y el tipo de cambio vigente (S/ 2,7655).

<sup>72</sup> Lo que explicaría el cambio de numeración del instrumento.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que en tal sentido, se tiene que la diferencia en la modalidad del contrato Forward respecto de la citada liquidación N° ha sido explicada de forma razonable en razón a que las mismas partes variaron las condiciones pactadas originalmente respecto a la modalidad y fecha de liquidación de la operación (forward de tipo de cambio), no obstante, se mantuvo la moneda e importe de la operación, el tipo de cambio pactado y la fecha de cierre que originaron finalmente el diferencial en el tipo de cambio que arrojó el importe que como pérdida fue deducida por la recurrente, por lo que se encuentra acreditada la fehaciencia del forward suscrito con el materia de reparo.

Que estando a lo expuesto, corresponde concluir que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a la conclusión arribada respecto a la fehaciencia de la operación antes señalada, carecen de asidero los argumentos de la Administración en sentido contrario.

## **Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013**

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, de fojas 4770 a 4788, se aprecia que la Administración reparó la base de cálculo de dichos periodos por concepto de notas de crédito no sustentadas y estableció, a fin de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero y febrero de 2013, el coeficiente de 0,0301, y para los periodos de marzo a diciembre de 2013 el coeficiente de 0,0228, para lo cual consideró el impuesto calculado por los ejercicios 2011 y 2012 establecido en las Resoluciones de Determinación N° respectivamente.

### **1. Emisión de notas de crédito no sustentadas**

Que la recurrente señala que en el procedimiento de fiscalización proporcionó la información solicitada, por lo que debió ser valorada en la etapa de reclamación y en la presente instancia, y que cumplió con cancelar la deuda objeto de impugnación por lo que no existe restricción para evaluar su procedencia.

Que advierte que en la resolución apelada, la Administración sostiene que las pruebas ofrecidas califican como extemporáneas, lo que resulta equivocado, toda vez que de acuerdo con los artículos 141 y 75 del Código Tributario, antes de la notificación de los valores, según corresponda, el procedimiento de fiscalización continúa en trámite, por lo que la documentación presentada con anterioridad al cierre está incluida dentro de dicho procedimiento, añadiendo que la restricción en el referido artículo 75, referida que aquella documentación presentada luego de transcurrido el plazo respectivo no será merituada en la fiscalización o verificación, solo tiene alcance respecto del pronunciamiento del auditor mas no en la etapa de reclamación, por lo que considera que lo entregado debió ser valorado. Advierte que no constituye prueba extemporánea aquella entregada luego de vencido el plazo del citado artículo 75, pero antes que surta efecto la notificación de los valores correspondientes.

Que señala que, si bien existiría una deuda pendiente de pago relacionada con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2013, ello no enerva la obligación de la Administración de valorar las pruebas ofrecidas, más aún si se tiene en cuenta que la deuda vinculada con la regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, ha sido cancelada, por lo que no es relevante que dichas pruebas tengan incidencia en la determinación de otras deudas tributarias.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y agrega que no ha aceptado el presente reparo, por lo que es plenamente impugnabile; y que el 20 de mayo de 2016 presentó medios probatorios antes del cierre de la fiscalización, esto es, antes de la notificación de las resoluciones de determinación (13 de setiembre de 2016), los cuales consistían en correos electrónicos, notas de crédito, notas de débito, boletas de venta, cartas notariales y contratos. Asimismo, cita la Sentencia de Casación N° 546-2022-LIMA a fin que se considere el criterio referido a que los medios probatorios presentados fuera de los plazos establecidos deben ser admitidos y valorados, en tanto resultan necesarios para la dilucidación de la controversia.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que por su parte, la Administración señala que, conforme consta en las resoluciones de determinación emitidas, el reparo a la base imponible de los períodos de enero a diciembre de 2013 se efectuó debido a que la recurrente no cumplió con sustentar las notas de crédito emitidas, pese a que fue requerida para ello.

Que menciona que la recurrente adicionó a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, el importe de S/ 1 243 456,36 por concepto de "notas de crédito no sustentadas", no obstante, al no haber sido modificadas las bases imponibles de los pagos a cuenta, el área acotadora procedió a incluirlo, lo que determinó omisiones en los períodos de enero a diciembre de 2013.

Que precisa que la recurrente ofreció pruebas y argumentos en el escrito presentado el 20 de mayo de 2016, no obstante, de acuerdo con el Requerimiento N° se le otorgó hasta el día 10 de mayo de 2016 como fecha límite para cumplir con lo solicitado, por lo que conforme con lo establecido en los artículos 75 y 141 del Código Tributario, aquellas devienen en pruebas extemporáneas, por lo que no correspondía que sean meritadas al haberse presentado con posterioridad al vencimiento del referido plazo.

Que asimismo, refiere que la recurrente no ha cumplido con lo establecido en el citado artículo 141, al no haber acreditado que la omisión no sucedió por su causa, ni acreditar y/o afianzar el pago de la deuda vinculada con las referidas pruebas, como son los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a julio y octubre a diciembre de 2013, por lo que considera que no procede evaluar dicha documentación.

Que en ese sentido, señala que toda vez que la recurrente no adjuntó el sustento de las notas de crédito emitidas, que incidan en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2013, el reparo efectuado se encuentra conforme a ley.

## *Enero a julio y octubre a diciembre de 2013*

Que el artículo 75 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria 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 referidas, la Administración Tributaria 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. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria 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 Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será meritada en el proceso de fiscalización o verificación.

Que el primer párrafo del artículo 141 del citado código establecía que no se admitiría como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizada.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de octubre de 2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio:



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

*"En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario.*

*Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario.*

*A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa".*

Que el artículo 141 del mismo código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas, la presentación de carta fianza, o que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 148 del anotado código, modificado por el citado Decreto Legislativo N° 1421, dispone que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, que contiene "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado", se estableció que tratándose de actos administrativos en los que no se determine importe a pagar, los medios probatorios que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación, pero no fueron evaluados por la Administración



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421, y que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de apelación, serán analizados por el Tribunal Fiscal<sup>73</sup>.

Que al respecto, la Administración mediante el Punto 9 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° de fojas 4334 y 4335, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones del procedimiento de fiscalización<sup>74</sup>, y otorgó como plazo hasta el 10 de mayo de 2016, a fin de que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada por notas de crédito relacionadas a los pagos a cuenta de 2013 que no fueron sustentadas, entre otras.

Que de acuerdo con el Punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4282 y 4283, la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó diversa documentación con fechas 22 y 23 de abril y 10 de mayo de 2016, la cual fue merituada, estableciendo respecto del reparo por notas de créditos no sustentadas, que del importe de S/ 1 950 519,70 inicialmente reparado, la recurrente acreditó la suma de S/ 707 063,34, quedando un monto no sustentado de S/ 1 243 456,36, el cual fue adicionado a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2013.

Que vencido el plazo otorgado en el requerimiento antes citado, el 20 de mayo de 2016, la recurrente presentó un escrito que obra de fojas 3935 a 3937, mediante el cual presentó diversos argumentos y documentación vinculada con el reparo por notas de créditos que no fueron sustentadas, de fojas 3035 a 3934, la cual no ha sido valorada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, conforme esta da cuenta a foja 4282.

Que en la resolución apelada, de fojas 4871 a 4905, la Administración señaló que no correspondía que la documentación presentada por la recurrente mediante el escrito de 20 de mayo de 2016 fuese valorada en instancia de reclamación, toda vez que no demostró que la omisión a su presentación durante el procedimiento de fiscalización no se hubiera generado por su causa, ni efectuó el pago o afianzamiento de la deuda correspondiente de conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario.

Que de lo expuesto se tiene que habiendo la recurrente proporcionado la información y documentación mediante escrito de 20 de mayo de 2016, esto es, con posterioridad al plazo otorgado por la Administración (10 de mayo de 2016), en aplicación del último párrafo del artículo 75 del Código Tributario, resultaba arreglado a ley que esta no fuera merituada en el procedimiento de fiscalización; asimismo, no procedía que dicha documentación fuera merituada en instancia de reclamación, al no haberse acreditado la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentado carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses, de conformidad con lo señalado por el artículo 141 del Código Tributario vigente en tal oportunidad, por lo que lo señalado en sentido contrario por la recurrente carece de asidero legal. De igual manera, no resulta amparable su invocación a la sentencia de Casación N° 546-2022-LIMA al tener efecto únicamente entre las partes involucradas.

Que por otro lado, de la revisión de la resolución apelada se observa que contiene los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta, de conformidad con lo previsto en los artículos 103 y 129 del Código Tributario, habiendo la Administración emitido pronunciamiento respecto a los cuestionamientos efectuados por la recurrente conducentes a desvirtuar el reparo formulado e infracciones atribuidas en el procedimiento de fiscalización, por lo que carece de sustento la nulidad deducida; no advirtiéndose en consecuencia vulneración a los dispositivos legales, principios y derechos invocados al respecto.

Que ahora bien, en cuanto al fondo de la controversia, cabe indicar que de lo actuado en la fiscalización se advierte que la recurrente no sustentó la procedencia de la disminución de los ingresos netos de enero a

<sup>73</sup> El referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme con el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

<sup>74</sup> Reparos por notas de crédito no sustentadas comunicadas mediante el Resultado del Requerimiento N°



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

julio y octubre a diciembre de 2013, realizada mediante las notas de crédito acotadas, pese a que fue requerida a tal efecto; por lo que corresponde concluir que el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar este extremo de la resolución apelada.

*Agosto y setiembre de 2013*

Que toda vez que las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto y setiembre de 2013, de fojas 4780 y 4781, no establecen deuda a pagar, y a que se hace referencia a los medios probatorios en instancia de apelación, corresponde que dichas pruebas presentadas el 20 de mayo de 2016 sean meritadas por esta instancia, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 148 del Código Tributario vigente<sup>75</sup>.

Que en cuanto al pago a cuenta de **agosto de 2013**, obran en autos las Notas de Crédito \_\_\_\_\_ de fojas 3060, 3071, 3078, 3082, 3086, 3091, 3099, 3313, 3317 y 3762, emitidas por anulaciones de ventas realizadas a diversos clientes.

Que respecto a la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ de foja 3762, se aprecia que fue emitida a efecto de anular el importe entregado como separación y cuota inicial de un departamento del condominio parque Los Olivos, dado que el comprador transfirió la titularidad a otra persona, adjuntando la recurrente la carta remitida por el cliente a la recurrente en el que comunica dicha transferencia, el contrato de separación firmado por beneficiario y la recurrente, así como la emisión de un nuevo comprobante de pago a la citada persona, de fojas 3753 a 3760, por lo que se encuentra sustentada la emisión de la referida nota de crédito, debiendo revocarse la resolución apelada en tal extremo.

Que respecto de la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ la recurrente solo ha adjuntado la boleta de venta a la cual estaría vinculada, sin embargo, no ha presentado documentación que sustente su emisión, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ foja 3309, ha sido emitida por la anulación de la Boleta de Venta N° \_\_\_\_\_ al producirse la resolución del contrato de compraventa por falta de pago por parte del cliente, para lo cual presentó la carta notarial dirigida al cliente comunicando tal situación, de fojas 3306 y 3307 y en la que se da cuenta del monto que fue otorgado como cuota inicial y que coincide con el importe por el que fue emitida la nota de crédito, así como la identificación del departamento vendido, por lo que se encuentra sustentada su emisión, correspondiendo confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto a la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ de 22 de agosto de 2013, también reparada por la Administración, de foja 3305 se aprecia que fue emitida a \_\_\_\_\_ por la "anulación de Condominio \_\_\_\_\_ por el valor total de S/ 32 422,02; en mérito a la solicitud de devolución presentada por el cliente de foja 3301, devolución de la cual se da cuenta también en el reporte del sistema contable de la recurrente por el importe de S/ 17 670,00 de foja 3392; en tal sentido del monto acotado ascendente a S/ 32 422,02, la recurrente cumplió con sustentar la disminución por el valor de S/ 17 670,00, conforme con lo expuesto en el considerando precedente, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a este último monto.

Que con relación a las Notas de Crédito \_\_\_\_\_ se aprecia de autos que dichos documentos fueron emitidos por la anulación de ventas efectuados por diversos clientes por la compra de departamentos, por resolución del contrato de \_\_\_\_\_

<sup>75</sup> Ello en aplicación de lo establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28, antes citada, según la cual además se estableció que los medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recursos de apelación presentados antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1421 y que siguen pendientes de resolver, serán analizados por el Tribunal Fiscal.

<sup>76</sup> Del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ se aprecia que dichas notas de créditos fueron reparadas por la Administración, de fojas 4274 y 4275.





# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

compraventa por falta de pago de sus cuotas conforme se verifica de las cartas notariales enviadas a los citados clientes en los que comunica dicha decisión, en tal sentido, la emisión de los citados documentos se encuentra sustentada, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a las mencionadas notas de crédito.

Que obra en autos la Nota de Crédito N° de 31 de agosto de 2013, de foja 3320, siendo que la recurrente no adjuntó documentación que sustente la emisión de dicho documento, por lo que corresponde confirmar este extremo de la resolución apelada.

Que respecto al período **setiembre de 2013**, obra a foja 3192 la Nota de Crédito N° de 11 de setiembre de 2013<sup>77</sup>, emitida al cliente por la "anulación de vinculada al departamento 1202 del mencionado proyecto, por el precio total de S/ 10 000,0, al haber el cliente desistido de su adquisición, siendo que la resolución del contrato fue aceptada por la recurrente conforme fue comunicado a la recurrente mediante carta notarial de foja 3189; en tal sentido, los citados documentos acreditan la disminución de la renta neta de setiembre de 2013, por lo que corresponde revocar este extremo de la resolución apelada.

Que estando a lo expuesto corresponde que la Administración efectúe la reliquidación del reparo a la base de cálculo de los pagos a cuenta de agosto y setiembre de 2013, teniendo en cuenta lo antes analizado.

## 2. Modificación de coeficiente

Que la recurrente menciona que la Administración modificó el coeficiente y reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, en función a las resoluciones de determinación giradas por los ejercicios 2011 y 2012, confirmadas por las resoluciones de intendencias emitidas para tal efecto; no obstante, tales pagos a cuenta fueron calculados conforme con la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad de su abono, por lo que no generan intereses moratorios ni la comisión de la infracción que se le imputa.

Que asimismo, menciona que las resoluciones de determinación giradas por los ejercicios 2011 y 2012, no constituyen actos administrativos firmes, a fin de que la Administración en función de ellas modifique los coeficientes establecidos, siendo que tal proceder implica una vulneración al principio de no ejecutoriedad. Invoca la aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013, la cual tiene carácter vinculante, por cuanto su caso es similar al que motivó dicho precedente.

Que finalmente, indica que el artículo 115 del Código Tributario establece que son exigibles los actos impugnados oportunamente, por lo que de una interpretación en contrario se tiene que el legislador ha restado eficacia, exigibilidad y carácter de ejecutoriedad a los actos administrativos impugnados dentro de los plazos de ley, por lo que resulta claro que la interposición de un recurso impugnatorio suspende la ejecutoriedad de cualquier acto tributario de contenido crediticio, con lo cual es claro que dicho artículo y el 119 del mismo código, no cuestionan la validez de los actos administrativos, la cual se mantiene vigente hasta que exista una declaración firme que exprese lo contrario.

Que señala que, en esa línea, los actos administrativos impugnados no podrán servir de sustento para la emisión de nuevos actos administrativos, en tanto no tengan la calidad de firmes, caso contrario se estaría en un supuesto de contravención a la no ejecutoriedad de los actos administrativos impugnados que determinará la nulidad del acto viciado. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05808-3-2002 y 16588-4-2011 a fin de sustentar su posición.

Que advierte que la Administración ha recalculado los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2013, en función a las resoluciones de intendencia emitidas por los ejercicios 2011 y 2012, no obstante, estas se encuentran impugnadas, por lo que solicita se deje sin efecto el presente reparo.

<sup>77</sup> Del Resultado del Requerimiento N° se aprecia que dicha nota de crédito fue reparada por la Administración por el monto total de S/ 9 174,31, de foja 4274.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

Que mediante escrito de alegatos solicita que a efecto de evaluar el presente reparo, se considere lo dispuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02064-3-2020 y 03005-3-2020 relativas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012; y agrega, entre otros argumentos, que se debe tener en cuenta que el Decreto Legislativo N° 1528 que modificó el artículo 34 del Código Tributario, es aplicable únicamente a la modificación de coeficientes que se verifique desde el 4 de marzo de 2022 en adelante.

Que por su parte, la Administración menciona que la recurrente fue objeto de fiscalizaciones por los ejercicios gravables 2011 y 2012, habiéndose formulado reparos que dieron origen a la emisión de resoluciones de determinación por los citados ejercicios, por lo que procedió a calcular el coeficiente a utilizar para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, estableciendo el coeficiente de 0,0301 aplicable para los períodos enero y febrero de 2013, y de 0,0228 aplicable de marzo a diciembre de 2013.

Que agrega que las referidas resoluciones de determinación emitidas por los ejercicios 2011 y 2012 fueron reclamadas, habiéndose emitido las Resoluciones de Intendencia N° las cuales fueron apeladas, no obstante, ello no afecta en modo alguno la determinación efectuada, pues de conformidad con los artículos 9 y 192 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por la autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10813-3-2010, 13868-3-2010 y 11449-1-2012, entre otras.

Que en ese sentido, indica que resulta válido que se haya tenido en cuenta las resoluciones de determinación de los ejercicios 2011 y 2012, que establecieron un mayor impuesto del declarado por la recurrente, siendo correcto que el área acotadora modificara el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2013, pues en tanto la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012 no sea dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal o autoridad jurisdiccional, esta puede servir de sustento para la determinación de los pagos a cuenta de los mencionados períodos; en consecuencia, la modificación del coeficiente se encuentra arreglada a ley.

Que respecto a la aplicación del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, publicada el 30 de octubre de 2015, invocada por la recurrente, indica que esta no es de carácter vinculante; y que es de aplicación al caso lo señalado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017.

Que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, establece que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Asimismo, similar redacción se ha mantenido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Que al respecto, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, señalaba que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que agregaba el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley.

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

## Enero y febrero de 2013

Que respecto al cálculo del coeficiente de 0,0301 aplicable para los períodos de enero y febrero de 2013, determinado por la Administración en función al impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se tiene que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra este valor, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N°

Que la recurrente interpuso apelación contra la mencionada resolución de intendencia, la que fue resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° 02064-3-2020 de 25 de febrero de 2020.

Que en la citada resolución, este Tribunal declaró la nulidad de la referida Resolución de Intendencia N° y dispuso dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° entre otros; por lo que siendo que la Administración modificó el coeficiente aplicado por la recurrente para determinar los pagos a cuenta de enero y febrero de 2013, sustentándose en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 contenida en la citada resolución de determinación, la cual ha quedado sin sustento, corresponde concluir que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, procediendo revocar la resolución apelada en este extremo.

## Marzo a diciembre de 2013

Que con relación al cálculo del coeficiente de 0,0228 aplicable para los períodos de marzo a diciembre de 2013, determinado por la Administración en función al impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, se tiene que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra este valor, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N°

Que la recurrente interpuso apelación contra la mencionada resolución de intendencia, la que fue resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° 03005-3-2020 de 10 de julio de 2020.

Que en la citada resolución, este Tribunal declaró la nulidad de la referida Resolución de Intendencia N° y dispuso dejar sin efecto la referida Resolución de Determinación N° entre otros, por lo que siendo que la Administración modificó el coeficiente aplicado por la recurrente para determinar los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, sustentándose en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 contenida en la citada resolución de determinación, la cual ha quedado sin sustento, corresponde concluir que el reparo analizado no se encuentra arreglado a ley, procediendo revocar la resolución apelada en este extremo.

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

Que en tal sentido, toda vez que el reparo por notas de crédito no sustentadas se encuentra arreglado a ley, con excepción de agosto y setiembre en cuanto a las notas de crédito antes analizadas respecto de las cuales se ha revocado la resolución apelada; y el realizado a los coeficientes aplicables a los pagos a



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

cuenta de enero a diciembre de 2013 ha sido levantado, procede que la Administración efectúe la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, considerando lo señalado anteriormente.

Que con relación a la solicitud de aplicación de la Sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, respecto de la determinación de intereses moratorios, cabe señalar que mediante Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal estableció que: "Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración", siendo que, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

## Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_

Que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, de fojas 4813 y 4814.

Que dicha multa se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, los cuales han sido analizados en esta instancia, habiéndose revocado algunos y mantenido otros, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, correspondiendo revocar la resolución apelada a fin de que la Administración reliquide la referida resolución de multa.

Que a su vez, las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ de fojas 4789 a 4812, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013; y toda vez que dichas multas se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, los cuales han sido analizados en esta instancia, habiéndose revocado y/o mantenido, corresponde emitir similar pronunciamiento, correspondiendo revocar la resolución apelada a fin de que la Administración reliquide las referidas resoluciones de multa.

Que es pertinente indicar que a fin de que se configure la infracción materia de análisis, no resulta relevante la intención o dolo del infractor, conforme con lo dispuesto en el artículo 165 del Código Tributario, por lo que lo señalado al respecto por la recurrente carece de sustento, no resultando aplicable la jurisprudencia que invoca<sup>78</sup>.

Que de otro lado, respecto a la nulidad de las sanciones de multa impugnadas por haber sido emitidas sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador que exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>79</sup>, cuya aplicación fundamenta, cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones

<sup>78</sup> En efecto, con relación a la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, debe reiterarse que conforme al artículo 165 del Código Tributario 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, al igual que el caso de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA también invocada por la recurrente.

<sup>79</sup> Norma recogida en el artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras. En esa línea, en la Resolución N° 08228-9-2018, entre otras, este Tribunal ha precisado que el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no resulta de aplicación, dado que el artículo 75 del Código Tributario señala expresamente que concluido el proceso de fiscalización o verificación se emitirán los valores que correspondan, entre ellos la resolución de multa, no exigiéndose que se lleve a cabo un procedimiento sancionador. En ese sentido, no resulta amparable la nulidad alegada.

Que a su vez, en cuanto al alegato de la recurrente sobre que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311<sup>80</sup> carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, debe indicarse que el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° [redacted] dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° [redacted] conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que no resulta atendible lo argumentado sobre el particular en esta instancia.

Que respecto a los argumentos de la recurrente esgrimidos a fin de que se aplique una tasa de Interés Moratorio razonable equivalente a la establecida en el supuesto de devolución por pagos indebidos, esto es, 6%, 5% o 0.42% anual; cabe indicar que ello conllevaría a inaplicar lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, lo que no procede, siendo que conforme a la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° [redacted] el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° [redacted] conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos –como el Tribunal Fiscal– a realizar el control difuso, por lo que esta instancia carece de facultades para ejercer dicho control, motivo por el cual lo alegado no resulta atendible.

Que al respecto, con relación a la suspensión de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver y la aplicación de la Sentencia recaída en el Expediente N° [redacted] debe indicarse que el recurso de reclamación materia de autos fue interpuesto el 11 de octubre de 2016, y fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 11 de julio de 2017, de modo tal que dicho recurso fue resuelto dentro del plazo previsto en el artículo 142 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (9 meses); y tratándose de la apelación materia de grado, se advierte que dicho recurso fue interpuesto el 9 de agosto de 2017, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, que modificó el artículo 33 del anotado código y dispuso que la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento del plazo máximo establecido para resolver la apelación, hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la apelación fuera por causa imputable a dicho órgano resolutor, actualizándose la deuda durante el período de suspensión en función del Índice de Precios al Consumidor. En ese sentido, corresponde que la Administración tenga en cuenta lo dispuesto en el citado artículo 33, modificado por la anotada ley, a efecto de la actualización de la deuda materia de grado, no siendo aplicable en este caso la sentencia invocada.

## **Devolución**

Que con relación a la devolución de pagos indebidos y/o en exceso efectuados, solicitada por la recurrente, corresponde, en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, dar trámite de solicitud no contenciosa de devolución a dicho extremo del recurso de apelación, debiendo remitirse los actuados a la Administración en tal extremo a efecto que tramite el correspondiente procedimiento no contencioso, y de

<sup>80</sup> La cual señala que la SUNAT se sujetará a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos [redacted] del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria realizada por el Decreto Legislativo N° 1272.



# Tribunal Fiscal

N° 08010-4-2023

existir uno en trámite, que los actuados le sean anexados, debiendo a tal efecto tener en cuenta lo resuelto por esta instancia.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la Constancia del Informe Oral N° de foja 5105.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 11 de julio de 2017, en el extremo de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por Gastos por estudios de mercado que no cumplen con el principio de causalidad en los términos expuestos en la presente resolución; Gastos en salas de ventas (bajas de activo) provisionados en el ejercicio 2013, no devengados en el ejercicio; Dedución no aceptada vía DDJJ rectificatoria relacionada a los gastos en salas de venta no devengados en el 2013; y pérdida por operaciones referidas a Instrumentos Financieros Derivados no acreditados en forma fehaciente; así como respecto a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, por aplicación del coeficiente y el reparo por notas de crédito no sustentadas de agosto y setiembre de 2013 en los términos expuestos en la presente resolución y multas vinculadas, debiendo proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación en que se formula dicha pretensión.

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

**FLORES TALAVERA**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**IZAGUIRRE LLAMPASI**  
**VOCAL**

**SÁNCHEZ GÓMEZ**  
**VOCAL**

**González Ponce**  
**Secretario Relator**  
SG/HO/AD/VT/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente