



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

EXPEDIENTES N°s. : 1491-2002 y 4663-2001
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y otros
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima, 27 de enero de 2004

VISTA la apelación interpuesta por **S.A.**, contra la Resolución de Intendencia N° 105-4-02809/SUNAT, emitida el 31 de agosto de 2001 por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que aceptó el desistimiento de la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 102-03-0000848 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1999; y la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° 105-4-02871/SUNAT, del 31 de enero de 2002, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 102-03-0000832 a 102-03-0000847, sobre pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de los meses de enero y octubre de 1999 y enero de 2000, Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad correspondientes a los meses de julio a diciembre de 1999 e Impuesto General a las Ventas del período enero de 2000; contra las Resoluciones de Multa N°s. 102-02-0001767 a 102-02-0001778, 102-02-0001786 a 102-02-0001790, 102-02-0001792 y 102-02-0001793, giradas por haber incurrido en las infracciones previstas por el numeral 13 del artículo 177º y el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

1. Desistimiento

El desistimiento presentado con relación a la Resolución de Determinación N° 102-03-0000848 fue parcial y comprendía sólo el extremo en el que se determinaba un menor saldo a favor del Impuesto a la Renta de 1999, manteniéndose la reclamación respecto de los reparos por ingresos por flete no facturado, ventas diferidas, gastos de directorio de empresas vinculadas, pérdida en diferencia de cambio en operaciones a futuro, gastos por intereses entre empresas vinculadas y gastos que no corresponden a gastos de representación.

2. Flete no facturado

La Administración considera que debió incluir en el valor CIF de los productos exportados el íntegro del flete facturado por el transportista, por tal motivo toma como ingresos omitidos la diferencia entre el flete facturado y el valor CIF, es decir, asimila el término comercial CIF a la figura del reembolso de gastos.

Sin embargo, los precios de venta de los productos exportados son determinados utilizando los denominados Incoterms, los cuales pueden ser definidos como las condiciones generales de cotización de un bien en operaciones de compraventa internacional.

En las operaciones analizadas por la Administración en el ejercicio 1999, había pactado la realización de determinadas exportaciones en condiciones CIF, término que de acuerdo a las Reglas Oficiales de la Cámara de Comercio Internacional – CCI – significa que el vendedor realizará la entrega cuando la mercancía sobrepase la borda del buque en el puerto de embarque convenido, por lo que cuando se acuerda este término, el vendedor debe pagar los costes y el flete necesarios para llevar la mercancía al puerto de destino, así como procurar un seguro marítimo para los riesgos del comprador por pérdida o daño de la mercancía durante el transporte.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

La sola inclusión del Incoterm CIF en los contratos de compraventa, obliga al vendedor a asumir el costo del transporte y el seguro de la carga exportada. Vale decir, en los casos que se utiliza este término comercial, el costo de ventas del exportador no sólo está integrado por el costo del bien sino también por el costo del seguro y del flete. En este sentido, resulta claro que los gastos de flete son de cargo del vendedor y por ende, no están sujetos a reembolso por parte del comprador. En efecto, los gastos por flete integran el costo de ventas del exportador y no constituyen un gasto propio del comprador asumido por el vendedor, razón por la cual dichos gastos no podrán verse reflejados como parte integrante del precio CIF, debiéndose tener en cuenta que para la determinación del valor venta de los productos objeto de transferencia resultan aplicables las normas de valor de mercado contenidas en el artículo 32º de la Ley del Impuesto a la Renta, en observancia de las cuales, el valor asignado por la empresa a los productos exportados fue el de mercado.

El hecho que el valor de mercado de los productos exportados sea inferior al costo de venta de los mismos produciría una pérdida para el vendedor, cuya deducción sería aceptada tributariamente toda vez que estaría destinada a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora.

En el caso de la exportación de productos agrícolas frescos (espárragos y uvas) que realiza la empresa, el valor de mercado depende del estado en que llega a destino, bienes que a veces se deterioran por problemas en el transporte, demoras, control de frío y otros factores logísticos que a su vez inciden en el precio final, más aún en el país con los serios problemas de infraestructura en puertos y aeropuertos que afectan la denominada "cadena de frío", reduciendo el valor de los productos frescos expuestos a cambios de temperatura.

En ese sentido, en el caso que el costo sea superior al valor de mercado en las transacciones pactadas en condiciones CIF, no se generará un ingreso previsto para el vendedor.

3. Ventas diferidas

La Administración considera que ha diferido el reconocimiento de los ingresos provenientes de las operaciones de exportación bajo la modalidad de consignación, debido a que debió reconocer dichos ingresos en los períodos en los que se emitieron las facturas correspondientes, dado que en ese momento recibieron supuestamente pagos parciales, a lo que agrega que en la modalidad de consignación ha transferido al comprador la propiedad de los bienes con la sola entrega al consignatario, porque antes que este último remita la liquidación del exterior, los productos han sido colocados o vendidos a terceros y, por tanto el consignatario del exterior se benefició con dicha operación sin que tuviera ninguna implicancia relacionada con el derecho de propiedad ni ningún control efectivo sobre los bienes vendidos.

En la modalidad de consignación existen dos operaciones de venta independientes entre sí: la que efectúa a favor del consignatario y la que efectúa el consignatario al consumidor final. La venta bajo consignación se condiciona a que el consignatario venda a terceros los bienes que le fueron entregados. De manera que mientras el consignatario no efectúe la transferencia de propiedad no se perfeccionará la transferencia de propiedad a aquel. Por tanto, las sucesivas transferencias de propiedad (consignador a consignatario y consignatario a consumidor final) se entenderán producidas en un mismo momento, esto es, al producirse la venta por parte del consignatario al consumidor final, criterio que ha sido recogido por el inciso a) del numeral 2 del artículo 3º del Reglamento de la ley del Impuesto General a las Ventas.

Por otro lado, en las operaciones de exportación existe la obligación de emitir la respectiva factura al momento de solicitar el despacho de la exportación de la mercadería, aun cuando jurídicamente no se haya producido la transferencia de propiedad de los bienes materia de exportación.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en la venta en consignación no existe certeza que los objetos serán vendidos por el consignatario a terceros y que por consiguiente se va a realizar la transferencia de propiedad. A su vez, cuando se perciben sumas de dinero en calidad de adelanto o anticipo por parte del consignatario, el precio de venta aún no ha sido determinado, pues será determinado de acuerdo con las condiciones vigentes en el país de destino en el momento en que se efectúan las transferencias a favor de terceros, hecho reconocido por la Administración cuando en el Informe Nº 011-2002/IG0400 señala que el precio de venta de los productos exportados se pacta al momento de efectuarse la exportación.

Por lo expuesto, y en aplicación del principio de lo devengado recogido en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, reconoce como ingresos las sumas recibidas en calidad de adelanto o anticipo, una vez que se produce la operación de venta por parte del consignatario a los terceros.

Sin perjuicio de ello, de concluirse que la empresa difirió ingresos, debe reconocerse el correspondiente costo de ventas, el cual no fue deducido por la empresa.

4. Remuneraciones de directores abonadas a empresas vinculadas.

Durante el ejercicio 1999 Perú S.A. y Farminindustria, con los que tiene directores en común, prestaron a la empresa servicios de asesoría, planeamiento y dirección empresarial, los que fueron reparados por la Administración al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al concluir que el verdadero hecho económico correspondería a la dirección empresarial que deviene en una remuneración al directorio y no a gastos por asesoría de directorio.

Los conceptos reparados por su naturaleza requieren la realización de actos que exceden las funciones propias de un director, y son prestados en forma continua durante cada mes, estando dirigidos a definir estrategias y políticas aplicables en cada una de las áreas de la empresa, con el objetivo de optimizar recursos, mejorar las negociaciones con los clientes del exterior respecto a precios de venta, revisar los aspectos legales y tributarios de las operaciones, así como las disposiciones sectoriales que regulan la actividad agraria y establecer planes a mediano plazo.

El presupuesto para la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario es la utilización de una forma jurídica aparente, distinta a la realmente querida, con el único objeto de disminuir o evitar la incidencia impositiva; sin embargo, en el presente caso, la empresa no ha disimulado el hecho económico de fondo mediante la distorsión de una forma jurídica.

La empresa ha suscrito contratos con empresas vinculadas con el objeto de recibir servicios en las diversas áreas en las que no se cuenta con personal especializado y no, con la finalidad de disfrazar el pago de dietas a directores. Además, que los contratos se suscribieron por personas jurídicas y por ende, las obligaciones derivadas de ellos deben ser cumplidas por éstas. Las personas que a criterio de la Administración estarían prestando funciones de director no se obligaron, a título personal, a realizar prestación alguna a favor de De otro lado, las funciones de director sólo pueden ser prestadas por personas naturales, por lo que resulta jurídicamente imposible que de un contrato celebrado entre dos personas jurídicas se deriven obligaciones relacionadas con este tipo de funciones.

Además la Administración estaría obligando a la empresa a efectuar la retención del Impuesto a la Renta y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad respecto de importes que no han sido percibidos por los supuestos contribuyentes, pues dichos ingresos han sido reconocidos como ingresos por Perú S.A. y Farminindustria S.A. en el ejercicio 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Aún en el supuesto negado que se concluya que los gastos pagados constituyen rentas de cuarta categoría, no se habría verificado el supuesto que origina el nacimiento de la obligación de retener, previsto en el artículo 74º de la Ley del Impuesto a la Renta, cual es el pago de las mismas, pues no habría efectuado su pago a los sujetos que habrían ejercido las funciones de director.

5. Pérdida por diferencia de cambio de operaciones a futuro y gastos por intereses entre empresas vinculadas

A fin de atenuar el riesgo provocado por la constante fluctuación del tipo de cambio, estimó conveniente celebrar contratos de compraventa de dólares a futuro con Perú S.A. y Famindustria S.A., a mérito de los cuales se fijó el tipo de cambio soles / dólares a una fecha futura establecida en los contratos respectivos, el mismo que podría diferir del vigente en el mercado en el momento en el que se realizase la transacción, pudiendo generar ganancia o pérdida para la empresa.

La diferencia de cambio generada por estas operaciones se encuentra vinculada con el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada y por ende cumple con el principio de causalidad, toda vez que la finalidad era la cobertura de los pasivos en moneda extranjera, destinados a capital de trabajo.

Respecto al hecho que la Administración considera que la operación de compraventa de dólares a futuro no es fehaciente porque en la cuenta Caja Dólares no se observa ingreso ni salida de dinero, debe tenerse en cuenta que la Ley del Impuesto a la Renta no condiciona la deducción de la pérdida por diferencia de cambio proveniente de las operaciones a futuro al registro en cuentas del activo de la moneda extranjera materia de la transacción.

Los intereses entre empresas vinculadas constituyen un gasto del ejercicio 2000, devengado y registrado en enero de ese año, por lo que no tuvo incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, siendo por esto que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por el mes de enero de 2000.

6. Gastos de representación

Los gastos incurridos por con la finalidad de agasajar a los clientes, constituyen gastos de representación, toda vez que están destinados a consolidar la posición de la empresa en el mercado. Igualmente, se entregaron obsequios con el objeto de presentar una imagen que permita mantener o mejorar la posición en el mercado.

Así, al determinar el Impuesto a la Renta calculó el gasto máximo deducible por gastos de representación, por el monto de S/. 24,127.00, reparado erróneamente por la Administración.

7. Resoluciones de Multa N°s 102-02-0001767 a 102-02-0001778

Considerando lo expuesto en relación al reparo por remuneraciones al directorio efectuado por la Administración y habiéndose acreditado que los importes abonados no califican como rentas de cuarta categoría, resulta claro que no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario.

8. Resoluciones de Multa N°s 102-02-0001786 a 102-02-0001790, 102-02-0001792 y 102-02-0001793

Considerando que los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas carecen de sustento, no ha cometido la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Que la Administración señala que:

1. Desistimiento

La recurrente se desistió de la reclamación interpuesta respecto a la Resolución de Determinación Nº 102-03-0000848 y la Resolución de Multa Nº 102-02-0001791, por lo que se procedió a aceptar dicho desistimiento mediante Resolución de Intendencia Nº 105-4-02809/SUNAT.

2. Remuneración del directorio

Durante el ejercicio 1999 la recurrente no generó utilidad comercial, por lo que cualquier monto referido a la remuneración del directorio excede el 6% a que se refiere el inciso m) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

La recurrente no contabilizó remuneraciones al directorio, sin embargo, se observaron gastos por concepto de asesoría, planeamiento y dirección empresarial, relaciones institucionales prestados por dos integrantes del directorio de la recurrente, supuestamente respaldadas en facturas emitidas por Perú S.A. y Famindustria S.A., empresas que mantienen vinculación económica con la recurrente.

En atención al principio de primacía de la realidad, al haber sido prestados los servicios por dos miembros del directorio de la recurrente, debieron percibir una retribución directa de la recurrente, quién era la obligada a retener el Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría. Consecuentemente, también incurrió en la infracción prevista en el numeral 13º del artículo 177º del Código Tributario.

3. Intereses por forward

Se procedió a analizar las pérdidas por diferencias de cambio detectándose que la recurrente suscribió contrato de forward, acordando la compraventa de moneda extranjera al 30 de diciembre de 1999 por US \$ 1,500,000.00 con Perú S.A. y US \$ 6,000,000.00 con Famindustria S.A, siendo ella la compradora.

Durante el procedimiento de fiscalización, se verificó que en los extractos bancarios y registros contables que deben reflejar el movimiento económico de la empresa, en la cuenta Caja Dólares no se ha tenido ingreso ni salida de dinero con motivo de la compraventa de moneda extranjera como consecuencia del contrato de forward suscrito y, por tanto, registra indebidamente la pérdida por diferencia de cambio. Al cierre del requerimiento el auditor consignó que se verificó que el saldo inicial de dicho documento era cero y que este no se ha alterado, concluyendo que el contrato sólo se registró con la finalidad de aparentar una compraventa de moneda extranjera y reconocer la pérdida por diferencia de cambio.

Si bien existe el contrato de forward y los comprobantes emitidos por las empresas mencionadas por concepto de intereses, se verificó con la documentación contable que dicha operación era no fehaciente o no real, determinando que dichos intereses no se generen o que la operación principal no se haya realizado, por lo que procede desconocerla.

4. Gastos de representación

El inciso m) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta refiere que se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, los efectuados por la empresa con la finalidad de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos; así como los destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado, incluidos los obsequios o agasajos a los clientes.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Conforme se aprecia de los resultados de los requerimientos y del informe de fiscalización, dichos gastos no cumplen con el principio de causalidad, por lo tanto no son deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que tampoco son deducibles para efecto del Impuesto General a las Ventas. Precisando que la recurrente no identificó a los beneficiarios de los regalos ni presentó la boleta de pago o factura que acredite la transferencia del bien y su vinculación con la generación de la renta.

5. Ingresos diferidos

La recurrente vende al exterior productos perecibles a un precio pactado, que posteriormente es ajustado mediante la emisión de una nota de débito, la misma que corresponde a la entrega de una liquidación del exterior que indica el precio definitivo de la venta. Además, la recurrente reconoce que ha percibido ingresos o adelantos antes de la fecha en la cual procedió a reflejar la venta, por tanto, existe la probabilidad que se den los beneficios económicos. Es más, la factura es el comprobante de pago que sustenta la propiedad de los bienes, por lo que al haberse emitido, la recurrente reconoció la enajenación del bien, perfeccionándose la venta.

Que de lo actuado se tiene que:

1. Acumulación

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 149º de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, procede la acumulación de los Expedientes Nºs. 4663-2001 y 1491-2002, al guardar conexión entre sí.

2. Resolución de Determinación Nº 102-03-0000848

La Administración emitió la Resolución de Determinación Nº 102-03-0000848, por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 (folios 29 a 46 del Expediente Nº 4663-2001), al efectuar los siguientes reparos: ingresos omitidos por flete no facturado, ventas diferidas, gastos de directorio, pérdida por diferencia de cambio en operaciones a futuro, gastos de intereses entre vinculadas y gastos que no corresponden a gastos de representación, los cuales motivaron una menor pérdida tributaria que la declarada por la recurrente. Asimismo, al actualizar los pagos a cuenta del ejercicio, determinó un exceso de S/. 9,030.00 en los pagos a cuenta declarados, lo que originó un menor saldo a favor del contribuyente.

El 22 de agosto de 2001, la recurrente formuló recurso de reclamación contra la citada resolución de determinación, entre otros valores (folios 2423 a 2450 del Expediente Nº 1491-2002). Sin embargo, el 29 de agosto de 2001 presentó un escrito en el que amparándose en el artículo 130º del Código Tributario, se desistió parcialmente de la reclamación interpuesta contra el citado valor, dejando constancia que el desistimiento estaba referido al extremo relacionado a los reparos que motivaron el menor saldo a favor del ejercicio 1999. Cabe indicar que en este mismo escrito, al referirse la recurrente a dichos reparos, indicó que éstos ascendían a S/. 9,030.00, esto es, al exceso determinado en los pagos a cuenta declarados. En tal sentido, el desistimiento sólo comprendía el recálculo de los pagos a cuenta del ejercicio, por lo que de aceptarlo, la Administración Tributaria se encontraba en la obligación de emitir pronunciamiento sobre los restantes reparos que afectaron la determinación de la pérdida tributaria del ejercicio: ingresos omitidos por flete no facturado, ventas diferidas, gastos de directorio, pérdida por diferencia de cambio en operaciones a futuro, gastos de intereses entre vinculadas y gastos de representación.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Mediante la Resolución de Intendencia Nº 105-4-02809/SUNAT del 31 de agosto de 2001, la Administración aceptó el desistimiento, sin embargo, considerando que comprendía la totalidad de los reparos efectuados, omitió pronunciarse sobre los reparos que afectaron la pérdida tributaria del ejercicio, que no fueron incluidos en el desistimiento.

Al respecto debe tenerse presente que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 150º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia, en cuyo caso, declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

En tal sentido procede declarar la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Intendencia Nº 105-4-02809/SUNAT, a fin que la Administración emita pronunciamiento sobre los reparos por ingresos omitidos por flete no facturado, ventas diferidas, gastos de directorio, pérdida por diferencia de cambio en operaciones a futuro, gastos de intereses entre vinculadas y gastos que no corresponden a gastos de representación.

3. Resolución de Determinación Nº 102-03-0000847

La Administración emitió la referida resolución de determinación por concepto del Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero de 1999 a enero de 2000, estableciendo además el saldo a favor resultante en este último período (enero de 2000).

Según se aprecia de los anexos de dicho valor (folios 2521 a 2530 del Expediente Nº 1491-2002) las observaciones que motivaron su emisión fueron las adiciones a la base imponible por guías de remisión no facturadas y las deducciones al crédito fiscal por gastos que no califican como gastos de representación, remuneraciones al directorio y gastos por intereses en operaciones a futuro. Asimismo, de los papeles de trabajo (folios 2166, 2170 y 2171 del Expediente Nº 1491-2002), se tiene que también se efectuaron reparos al débito fiscal – reparos a las ventas no gravadas y a las exportaciones - los cuales incidieron, conjuntamente con los reparos al crédito fiscal, en la determinación de la prorrata prevista en el numeral 6 del artículo 6º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 029-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF. En el presente caso, la recurrente impugna los reparos al crédito fiscal por gastos ajenos al giro del negocio que no califican como gastos de representación, remuneraciones al directorio y gastos por intereses en operaciones a futuro.

a) Gastos ajenos al giro del negocio que no califican como gastos de representación

Conforme con el artículo 18º de Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, cuyo Texto Único fue aprobado por el Decreto Supremo Nº 055-99-EF, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que: a) sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y, b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Con relación a los gastos permitidos, la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF, dispone en el artículo 37º 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 esté expresamente prohibida por esta ley. Entre los gastos deducibles, el inciso q) del citado artículo establece que los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que en conjunto no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece en el inciso m) del artículo 21º que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37º de la ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1) los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos y 2) los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado, incluidos los agasajos y obsequios a clientes.

Ahora bien, en el caso de autos la Administración reparó el crédito fiscal de los meses de enero a diciembre de 1999 (folio 2167 del Expediente Nº 1491-2002) originado en adquisiciones de abarrotes, carnes, licores, verduras, frutas y alimentos preparados, al considerar que correspondían a gastos ajenos al negocio de la recurrente, cual es el cultivo y la comercialización de espárrago y uva, de acuerdo con lo señalado por las partes y a la documentación existente en el Expediente Nº 1491-2002 (folios 2006 y 2007).

De acuerdo a la recurrente las adquisiciones reparadas corresponderían a gastos de representación, y su importe se encontraría dentro el límite al que se refiere el inciso q) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Al respecto, se tiene que mediante el Requerimiento de Sustentación de Reparos Nº 00057058, la Administración solicitó la sustentación de las adquisiciones, las cuales detalló en el Anexo Nº 21 (folios 2212 a 2218 del Expediente Nº 1491-2002). En repuesta, la recurrente presentó el escrito Nº 00814 del 6 de marzo de 2001 (folios 1240 a 1252 del Expediente Nº 1491-2002), en el que se limita a hacer referencia al inciso q) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y al inciso m) del artículo 21º de su Reglamento, señalando que los gastos incurridos tuvieron como finalidad agasajar a sus clientes y fueron destinados a consolidar la posición de la empresa en el mercado (folios 1245 y 1246 del Expediente Nº 1491-2002); sin embargo no explica cómo dichos gastos consolidaron su imagen en el mercado, no acreditándose en autos que haya presentado documentación sustentatoria que pruebe que efectivamente estas adquisiciones fueron destinadas a agasajar a sus clientes.

No habiendo cumplido la recurrente con acreditar que efectivamente las adquisiciones reparadas correspondan a gastos de representación no habiéndose verificado la existencia de documentación sobre la causalidad de éstos con relación a las rentas gravadas, procede mantener el reparo.

b) Remuneraciones al directorio

De acuerdo con lo establecido por el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidos como costo o gasto de la empresa, aun cuando el contribuyente no esté afecto a éste último impuesto.

La Administración reparó de manera proporcional al total del servicio prestado y al número de directores en común en las empresas vinculadas, entre las que figuraba la recurrente, el crédito fiscal sustentado en las facturas emitidas por DROKASA Perú S.A., FARMINDUSTRIA S.A. y Corporación DROKASA S.A. (empresas vinculadas) por concepto de prestación de servicios de asesoría, planeamiento y dirección empresarial, al considerar que estaban parcialmente referidas a pagos por remuneraciones al directorio que como tales constituían rentas de cuarta categoría para su preceptor y no otorgaban derecho al crédito fiscal (folios 2267 y 2268 del Expediente Nº 1491-2002)

 8



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

La Administración sustenta el reparo en la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al verificar que parte de los servicios contratados fueron realmente prestados por dos miembros del directorio de la recurrente y no por las empresas que emitieron los comprobantes reparados, que las actividades que comprendían dichos servicios eran inherentes a las de los directores y que las empresas se encuentran vinculadas a la recurrente, y además que los directores son comunes entre una y otra empresa.

Al respecto cabe indicar que a folios 1679 a 1729 del Expediente Nº 1491-2002, obran los ejemplares "SUNAT" de diversas facturas de compra de la recurrente, entre las que se encuentran los comprobantes de pago reparados emitidos por las empresas antes mencionadas. En ellas se puede apreciar que se consigna como concepto de emisión únicamente "servicios de administración" y "servicios de asesoría, planeamiento y dirección empresarial".

Asimismo, según la cláusula segunda del contrato de locación de servicios celebrado entre la recurrente y Corporación DROKASA S.A., la primera contrataba a la segunda a fin que le prestara servicios de asesoría, planeamiento y dirección empresarial en las áreas de marketing, comercial, legal, comercio exterior, relaciones institucionales, desarrollo organizacional, planeamiento estratégico, entre otras. Además en la cláusula cuarta se establecía como obligaciones de Corporación DROKASA S.A., asesorar a la recurrente en los asuntos que ésta someta a su consideración en las áreas indicadas en la cláusula segunda, participar a solicitud de ella en las sesiones de directorio a fin de brindar asesoría en aspectos relacionados con la dirección de la empresa y planeamiento estratégico de sus actividades, debiendo designar para tal efecto tres asesores con experiencia en el rubro agrícola y asistir al gerente general en la toma de decisiones propias de su giro (folios 1128 a 1130).

De las facturas reparadas y del contrato de locación de servicios celebrado entre la recurrente y Corporación DROKASA S.A., no se aprecia mayor detalle respecto de quienes eran las personas encargadas de prestar los servicios.

Sin embargo de acuerdo a la información que obra en el Expediente Nº 1491-2002 y a los Resultados del Requerimiento Nº 00057058 del 5 de abril de 2001 (folios 2274 y 2275), la Administración Tributaria a través de los documentos obtenidos del mismo contribuyente ha podido tomar conocimiento que Sociedad Agrícola Drokasa S.A. (la recurrente) tiene dos directores comunes con Drokasa Perú S.A., FARMINDUSTRIA S.A. y Corporación Drokasa S.A. (empresas vinculadas).

Por otro lado, respecto de las labores facturadas cabe indicar que conforme con el artículo 152º de la Ley General de Sociedades, aprobada por la Ley Nº 26887, la administración de la sociedad está a cargo de este órgano y de uno o más gerentes, salvo lo dispuesto en el artículo 247º el cual refiere que en el pacto social o en el estatuto de la sociedad se puede establecer que la sociedad no contará con directorio, en cuyo caso, las funciones de dicho órgano serán asumidas por el gerente general.

Asimismo, el artículo 172º de la ley en referencia agrega que el directorio tiene las facultades de gestión y representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

De autos se desprende que la Administración no desconoció la fehaciencia de los servicios facturados sino que reparó la parte que retribuye la labor desempeñada por las personas que también desempeñaban el cargo de directores en la empresa recurrente, lo cual se encuentra arreglado a ley toda vez que bajo la forma de retribuciones por servicios amparadas en las facturas emitidas por DROKASA Perú S.A., FARMINDUSTRIA S.A. y Corporación DROKASA S.A., se encontraban las remuneraciones otorgadas a dos directores de la recurrente, por lo que procede confirmar el reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

c) Intereses en operaciones a futuro

La Administración reparó el crédito fiscal del mes de enero de 2000 por la suma de S/. 5,929.00 que correspondería a los intereses originados en operaciones forward relacionados con la compra de moneda extranjera.

En el Informe Nº 011-2002/G0400 que sustenta la apelada, la Administración refiere que la recurrente suscribió con las empresas DROKASA Perú S.A. y FARMINDUSTRIA S.A. contratos de forward con la finalidad de disminuir el riesgo en la variación del tipo de cambio, acordando una compraventa con ejecución diferida al 30 de diciembre de 1999 de US \$ 1'500,000.00 con la primera de las mencionadas y US \$ 6'000,000.00 con la segunda. Sin embargo, agrega la Administración que se calificó dicha operación como "no fehaciente" debido a que al verificar los extractos bancarios y registros contables que debían reflejar el movimiento económico de la empresa, se observó que la cuenta denominada Caja Dólares no había tenido ingreso ni salida de dinero con motivo de la compraventa de moneda extranjera como consecuencia del contrato de forward suscrito. Añade que la verificación contable determinó que dicha operación no fue ejecutada ni cumplida y que la otra parte tampoco cumplió con entregar el importe pactado. De esta manera concluye que no se generaron los intereses observados, procediendo a mantener el reparo al crédito fiscal.

Por otro lado, en el Anexo Nº 4-2-1 de la Resolución de Determinación Nº 102-03-0000847 (folio 2527 del Expediente Nº 1491-2002), en el que se detallan los reparos al crédito fiscal, la Administración hace referencia al Anexo Nº 19 del Requerimiento de Sustentación de Reparos Nº 0057058 (folio 2223 del Expediente Nº 1491-2002). Es de notar que en dicho anexo se hace referencia a un "exceso de intereses por pagar". Así, solicita la sustentación de la diferencia en la determinación de los intereses por pagar según detalle:

Cuentas por pagar de AGK a DKP y LF (saldos al 31.12.99): cuenta 42103	
DROKASA Perú	S/. 7,992,737.38
Menos (-) voucher 802396, fecha 31.12.99, cuenta 42103	<u>(2,111,400.00)</u>
	S/. 5,881,337.38
Intereses sobre saldos intercompañías	
Tasa de intereses prom en M/N (T.E.A.)	20.41%
Tasa de intereses prom en M/E (T.E.A.)	11.06%
Intereses DKP-Obligaciones en M/N – según contribuyente	S/. 124,686.68
Intereses DKP-Obligaciones en M/N – según SUNAT	<u>91,748.85</u>
Diferencia	S/. 32,937.84
IGV, 18%	S/. 5,929.00
Total reparo	S/. 38,866.84

Sin embargo, en el Resultado de Requerimiento de Sustentación de Reparos Nº 0057058, la Administración indica que se repara el crédito fiscal, al haberse demostrado que la operación de forward no es fehaciente, argumento que se contradice con la determinación del importe del reparo, pues según se puede apreciar en el detalle del Anexo Nº 19, éste fue establecido por diferencia entre los intereses aparentemente registrados por la recurrente y los calculados por la Administración. Es más, no se hace referencia a ningún comprobante de pago observado en el que consten los cuestionados intereses.

Al respecto, cabe indicar que si bien en el Informe Nº 011-2002/G0400 se indica que se repararon las facturas emitidas por concepto de intereses al no ser fehaciente la operación, no se detallan dichos comprobantes.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

Asimismo, respecto a la determinación contenida en el Anexo Nº 19, la Administración tampoco indica por qué aplica los porcentajes de 20.41% y 11.06% ni sobre qué montos los aplica para llegar a la suma de S/. 91,748.85, correspondientes a los "Intereses DKP-Obligaciones en M/N – según SUNAT"

De lo expuesto se tiene que no existe certidumbre respecto al motivo del reparo ni a la determinación de su importe, por lo que procede que la Administración emita nuevo pronunciamiento sobre éste, esclareciendo los hechos que motivaron la acotación así como especificando la determinación del importe reparado, las facturas del reparo y adjuntando copia de estas últimas.

Ahora bien, considerando que respecto a los reparos que motivaron la emisión de la Resolución de Determinación Nº 102-03-0000847, se tienen reparos que se deben mantener y otros respecto de los cuales la Administración debe emitir nuevo pronunciamiento, procede declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada respecto a dicho valor, debiendo la Administración reliquidar el Impuesto General a las Ventas teniendo en cuenta lo expuesto.

4. Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000832 a 102-03-0000834

Las Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000832 a 102-03-0000834, fueron emitidas por los intereses de los pagos a cuenta de los meses de enero y octubre de 1999 y enero de 2000.

Conforme se aprecia en el Anexo Nº 5 de dichos valores (folio 2548 del Expediente Nº 1491-2002), éstos tuvieron como origen el reparo a la base imponible de los períodos acotados por ventas diferidas, así como por flete no facturado (octubre de 1999) y ventas omitidas (octubre 1999 y enero de 2000), habiendo la recurrente cuestionado la procedencia del reparo efectuado por ventas diferidas.

En el Anexo Nº 6.2 de los valores impugnados (folios 2512 a 2514 del Expediente Nº 1491-2002), se observa que la Administración imputa las ventas diferidas al detectar que la recurrente las reconoció en fecha posterior a la emisión de las facturas de venta.

Según lo señalado por la recurrente en la reclamación (folios 2423 a 2450 del Expediente Nº 1491-2002), las ventas reparadas corresponderían a exportaciones efectuadas bajo la modalidad de consignación, las cuales estarían sujetas a la condición que el consignatario venda los bienes que fueron entregados al consumidor final. Asimismo indica que las facturas de venta se emitieron sin que exista transferencia de propiedad de los bienes, pues dicha emisión sólo obedece a una obligación contenida en el Reglamento de la Ley General de Aduanas, a efecto de realizar el despacho de exportación. Agrega que si bien se perciben sumas de dinero de los consignatarios, las mismas tienen calidad de adelantos o anticipos, los cuales son devueltos en caso que aquellos no realicen la venta.

En el Informe Nº 011-2002/IG0400, sustentatorio de la apelada, la Administración se limita a hacer referencia a la Norma Internacional de Contabilidad Nº 18 y a señalar que se había emitido la factura de venta, que a dicho momento la recurrente ya conocía el precio referencial de venta y que efectivamente se percibieron adelantos con relación a estas operaciones, manteniendo así las observaciones, sin emitir pronunciamiento respecto a los argumentos vertidos por la recurrente indicados en el párrafo precedente. Es más, no se acredita en autos que la Administración haya verificado si efectivamente se trataban de ventas en consignación, si realmente existía devolución de "adelantos" cuando los "consignatarios" no efectuaban las ventas, así como tampoco verificó ni emitió pronunciamiento sobre los procedimientos de exportación seguidos por la recurrente y la obligación de emitir las facturas como requisito para el despacho de exportación.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

De acuerdo con el artículo 150º del Código Tributario el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre aspectos que, considerados en la reclamación, no hubieran sido examinados y resueltos en primera instancia, en tal caso, declarará la insubsistencia de la resolución, reponiendo el proceso al estado que corresponda.

Por tanto procede declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo, a fin que la Administración emita pronunciamiento sobre lo señalado por la recurrente en relación a que las ventas se efectuaron por consignación, sobre la operatividad de los adelantos recibidos, los procedimientos de exportación y la obligación de emitir facturas a efecto de realizar el despacho de exportación, debiendo efectuar las verificaciones correspondientes en la contabilidad de la recurrente y su documentación sustentatoria.

5. Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000835 a 102-03-0000846

Las Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000835 a 102-03-0000840 fueron emitidas por las retenciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría correspondientes a los períodos de octubre a diciembre, julio, setiembre y agosto de 1999. Por su parte, las Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000841 a 102-03-0000846 fueron emitidas por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad – Cuenta de Terceros, de los períodos de octubre a diciembre, julio, setiembre y agosto de 1999, respectivamente, amparándose para tal efecto en lo establecido por el inciso b) del artículo 33º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y en la Ley de extinción de deudas de electrificación y de sustitución de la contribución al FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad aprobada por Ley N° 26969.

Tal como se puede apreciar en los Anexos N°s. 2 y 3 de los valores impugnados (folios 2363 y 2364 del Expediente N° 1491-2002), éstos se originaron en la calificación proporcional que efectuó la Administración respecto de los servicios de administración, asesoría, planeamiento y dirección empresarial prestados por la empresas DROKASA Perú S.A., FARMINDUSTRIA S.A. y Corporación DROKASA S.A, según facturas emitidas por éstas, al considerar que en realidad se trataba de retribuciones por honorarios profesionales, otorgadas a dos de los directores de la recurrente.

Al respecto, cabe anotar que en el acápite b) del punto 3 de la presente resolución se concluyó que debía mantenerse este reparo, por consiguiente también procede confirmarse la resolución apelada en el extremo referido a estos valores.

6. Resoluciones de Multa N°s. 102-02-0001786 a 102-02-0001790, 102-02-0001792 y 102-02-0001793

Las referidas resoluciones de multa fueron emitidas por haber incurrido en la infracción prevista por el numeral 2 el artículo 178º del Código Tributario respecto al Impuesto General a las Ventas de los meses de diciembre, octubre, agosto, julio, abril, setiembre y noviembre de 1999, respectivamente.

De acuerdo con la Tabla de Infracciones y Sanciones aprobada mediante la Ley N° 27038, la infracción en cuestión se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del monto aumentado indebidamente.

En el caso de autos, la omisión sobre la cual se calculó la sanción fue establecida en la Resolución de Determinación N° 102-03-0000847, por lo que considerando lo concluido respecto a este valor, debe declararse la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo a fin que la Administración recalculé el importe de la multa luego de establecer la deuda tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 00344-2-2004

7. Resoluciones de Multa N°s 102-02-0001767 a 102-02-0001778

Las referidas resoluciones fueron giradas por la infracción prevista en el numeral 13 del artículo 177º del Código Tributario, por no haber la recurrente retenido el Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría y el Impuesto Extraordinario de Solidaridad en los períodos de octubre a diciembre y julio a setiembre de 1999.

Cabe indicar que los tributos no retenidos sobre los cuales se calcularon las resoluciones de multa impugnadas fueron establecidos en las Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000835 a 102-03-0000846, por lo que conforme a lo expuesto respecto a estos valores en el punto 5 de la presente resolución, debe confirmarse la Resolución de Intendencia N° 105-4-02871/SUNAT en este extremo.


Con las vocales Barrantes Takata y Espinoza Bassino, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.


RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los Expedientes N°s. 4663-2001 y 1491-2002
2. Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 105-4-02809/SUNAT del 31 de agosto de 2001, así como la Resolución de Intendencia N° 105-4-02871/SUNAT del 31 de enero de 2002, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000847, 102-03-0000832 a 102-03-0000834, y a las Resoluciones de Multa N°s. 102-02-0001786 a 102-02-0001790, 102-02-0001792 y 102-02-0001793, a fin que la Administración emita pronunciamiento conforme a lo expuesto en la presente resolución.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 105-4-02871/SUNAT, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 102-03-0000835 a 102-03-0000846 y a las Resoluciones de Multa N°s. 102-02-0001767 a 102-02-0001778.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/MC/jcs.