Tribunal Fiscal N° 03321-4-2010

EXPEDIENTES N°	:	21010-2005, 21011-2005 y 21035-2005
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas y Otros
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 26 de marzo de 2010

VISTAS las apelaciones interpuestas por contra las denegatorias fictas de sus recursos de reclamación formulados contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005686 a 012-003-0005709 sobre Impuesto General a las Ventas y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005557 a 012-002-0005584 por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° y el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada por Ley N° 27444, procede la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 21010-2005, 21011-2005 y 21035-2005, por guardar conexión y estar vinculados entre sí.

Que de la documentación que obra en autos, se verifica que mediante Requerimiento N° 00094515 – Orden de Fiscalización N° 040011088050 notificado el 4 de junio de 2004 (fojas 1088 a 1092 del Expediente N° 21010-2005), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000, entre otros, solicitándole diversa documentación tributaria y contable.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó reparos al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por: a) ventas de envases y cajas plásticas por importe menor al valor de mercado, b) exceso de gastos de representación (visitas a fábrica), c) desmedros no acreditados de líquidos y envases y d) gastos ajenos al giro del negocio (guardianía y vigilancia); a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000 por ventas de envases y cajas plásticas por importe menor al valor de mercado y por modificación de coeficiente, emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005686 a 012-003-0005709 (fojas 1052 a 1075 del Expediente N° 21011-2005 y 1381 a 1400 del Expediente N° 21010-2005) y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005557 a 012-002-0005580 (fojas 1028 a 1051 del Expediente N° 21011-2005 y 1401 a 1412 del Expediente N° 21010-2005) por las infracciones del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que asimismo, como resultado del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente referido a la Orden de Fiscalización N° 040011088050 respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta – No Domiciliados del ejercicio 2000, la Administración ha emitido las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005581 a 012-002-0005584 (fojas 247 a 254 del Expediente N° 21035-2005), por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por no haber efectuado las retenciones del Impuesto a la Renta de No domiciliados de julio, octubre, noviembre y diciembre de 2000.

Que mediante escritos de fecha 14 de enero de 2005 (fojas 1076 a 1108 del Expediente N° 21011-2005, 1322 a 1345 del Expediente N° 21010-2005 y 13 a 24 del Expediente N° 21035-2005), la recurrente interpuso recursos de reclamación contra las precitadas resoluciones de determinación y de multa.

Que mediante escritos de 25 y 28 de noviembre de 2005 (fojas 1170 a 1221 del Expediente N° 21011, 1546 a 1565 del Expediente N° 21010-2005 y 260 a 281 del Expediente N° 21035-2005) la recurrente interpuso recursos de apelación contra las denegatorias fictas de sus recursos de reclamación.

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 144° del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en el plazo de seis (6) meses, de nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, de dos (2) meses respecto de la denegatoria tácita de las solicitudes de devolución de saldos a favor de los exportadores y de pagos indebidos o en exceso, o de veinte (20) días hábiles respecto a las resoluciones que establecen sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre; el interesado puede considerar desestimada la reclamación e interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

Que estando a la norma glosada y a que la Administración no notificó su decisión en el plazo de seis (6) meses respecto de las reclamaciones planteadas el 14 de enero de 2005 contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005686 a 012-003-0005709 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005557 a 012-002-0005584 resulta arreglado a ley que la recurrente considerase denegados dichos recursos e interpusiese apelación contra sus denegatorias fictas, por lo que corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento respecto de los citados recursos de apelación, a efecto de establecer si los reparos al Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y multas impugnadas por la recurrente, han sido determinados conforme a ley.

Impuesto General a las Ventas

a) Ventas de envases y cajas plásticas por importes menores al valor de mercado

Que según se aprecia del anexo de las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 1017 a 1025 del Expediente N° 21011-2005), la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por ventas a los distribuidores de la recurrente de envases perdidos e irrecuperables y ventas a sus filiales Cervecería San Juan S.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A. de envases y cajas plásticas, ambas efectuadas por debajo del valor de mercado.

Que al respecto la Administración señala que de acuerdo a lo estipulado entre las partes, el hecho que un cliente no proceda a devolver los envases y cajas plásticas que fueron entregados en un inicio en calidad de comodato es considerado como una manifestación expresa de la voluntad de adquirir dichos bienes, configurándose la venta propiamente dicha, por haber existido transferencia de propiedad, ser una operación a título oneroso y registrar la recurrente contablemente dicha operación como venta, a través de las cuentas 70501 - Ventas de Materiales Varios y 76260 - Ventas de Cajas Plásticas, según libros contables presentados durante la fiscalización y cartas notariales que la recurrente envió a sus clientes morosos.

Que indica que afirmar que no se trata de una venta propiamente dicha sino de facturación de envases y cajas plásticas por concepto de indemnización, contraviene lo dispuesto por las normas tributarias referente a la calificación de venta y la cláusula novena de los Contratos de Distribución, Suministro y Comodato, esto es, el de exigir la devolución de los envases y cajas plásticas o el pago por el valor de restitución de dichos bienes.

Que refiere que al estar los envases registrados contablemente en el rubro de existencias es de aplicación el numeral 1 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no podría acreditarse su valoración con el informe técnico presentado por la recurrente, asimismo, al estar registradas las cajas plásticas como activo fijo es de aplicación lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, y al verificarse contablemente que la recurrente comercializa envases retornables de vidrio y cajas plásticas cerveceras y que en el mercado se realizan transacciones de dichos bienes y existen valores referenciales de venta a nivel de distribuidores, mayoristas y demás empresas que integran la cadena de comercialización, se tomó en cuenta el valor de mercado y no el valor de tasación, siendo que el informe técnico de valoración de envases y cajas plásticas presentado por la recurrente

tiene fecha 1 de setiembre de 1999, por lo que no podría aceptarse como sustento por corresponder a un período que no se está fiscalizando y no guardar vinculación con el ejercicio fiscalizado.

Que en cuanto a las ventas efectuadas a sus filiales Cervecería San Juan S.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A., refiere que la recurrente determinó mediante tasaciones comerciales de fechas enero y agosto de 2000 los valores asignados para tales ventas, no obstante siendo que los envases fueron registrados contablemente en el rubro de existencias, el valor asignado que corresponde es el de mercado y no el del citado informe técnico, asimismo, respecto a las cajas plásticas registradas como activo fijo, al verificarse que la recurrente comercializa envases retornables de vidrio y cajas cerveceras y que en el mercado se realizan transacciones de dichos bienes y existen valores referenciales de venta a nivel de distribuidores, mayoristas y demás empresas que integran la cadena de comercialización, el valor que le corresponde aplicar sería el valor de mercado establecido.

Que agrega que para determinar el valor de mercado de las ventas de envases y cajas plásticas tomó como referencia las facturas de ventas de la recurrente a sus distribuidores y mayoristas y además ha tenido en cuenta la facturación de la recurrente a sus clientes para los casos de accidentes o robos, mermas y desmedros, considerando un valor de S/.10.16 por envase y S/.11.01 por caja plástica.

Que por su parte, la recurrente sostiene que no corresponde efectuar ningún ajuste por parte de la Administración debido a que la denominada venta a distribuidores por envases y cajas perdidas e irrecuperables no es tal, toda vez que no se trata de una venta ni de otra transferencia de bienes sino de una restitución o indemnización por bienes entregados en comodato, supuestos inafectos al impuesto, y que si bien la empresa incurrió en un error al emitir una factura y al gravar los montos percibidos con el Impuesto General a las Ventas ello no determina la sujeción de la operación a las normas del citado impuesto.

Que precisa que no comercializa de ordinario envases retornables de vidrio ni cajas plásticas cerveceras y si bien se dedica a la fábricación y comercialización de cerveza y gaseosa, únicamente vende el líquido y no los envases (salvo en el caso de los envases no retornables), asimismo, que los envases retornables y las cajas plásticas son entregados en comodato a los distribuidores mayoristas para posibilitar el acarreo, el transporte y la venta de la cerveza y gaseosa líquida en toda la cadena de comercialización encontrándose los distribuidores, mayoristas y minoristas obligados a devolverlos, es decir los envases retornables y cajas plásticas no son materia de venta o comercialización por su parte ni por la de los distribuidores, mayoristas ni minoristas, sino que intervienen en la cadena como un medio indispensable para permitir que la cerveza o gaseosa llegue hasta el consumidor final.

Que agrega que para determinar el valor de reposición o indemnización se efectuaron negociaciones correspondientes con los mayoristas teniendo en cuenta la antigüedad y uso de los envases y cajas y las fechas de entrega en comodato conforme con la valorización efectuada por el perito Francisco Pérez Egaña a un lote de envases y cajas plásticas y que la facturación se hizo con el único propósito de regularizar envases y cajas plásticas perdidas.

Que apunta que los contratos de distribución, suministro y comodato celebrados con los distribuidores y mayoristas, no señalan ni de ellos surge que la imposibilidad de devolución sea una manifestación expresa de la voluntad de adquirir los bienes y que por tanto se produzca una transferencia de bienes gravada con el Impuesto General a las Ventas como artificiosamente pretende sostener la Administración, siendo que lo señalado queda confirmado por la disposición contenida en el artículo 1750° del Código Civil.

Que señala que la transferencia de propiedad solo puede producirse por mandato legal o por acuerdo entre partes, no existiendo ninguno de tales presupuestos en el presente caso; asimismo, que la imposibilidad de cumplir con la obligación de devolver el bien perdido extingue la misma y con ello surge una obligación de contraprestaciones alternativas a la devolución, que puede incluir el pago de dinero pero no a título de contraprestación por la transferencia de propiedad, puesto que tales bienes ya no

existen sino como una obligación nueva, sustitutoria de la obligación de devolver el bien recibido en comodato, olvidando la Administración que resulta un imposible jurídico la transferencia en propiedad de bienes perdidos o destruidos, siendo ello, así, el pago que se recibe en sustitución de la obligación de devolución del bien entregado en comodato no puede considerarse como una contraprestación por transferencia en propiedad, siendo que mas bien tiene naturaleza indemnizatoria pues su intención es resarcir o reparar el daño ocasionado por la pérdida.

Que agrega que el artículo 1751° del Código Civil corrobora que el pago del valor restitutorio no es otra cosa que una indemnización que no implica la transferencia de propiedad del bien perdido, pues se demuestra que en el contrato de comodato el comodante no tiene la mínima intención de dejar de ser propietario de los bienes materia del contrato, por lo que no cabe duda desde un punto de vista civil que el pago recibido de sus distribuidores responde a la indemnización por la pérdida de envases y cajas plásticas y no a la venta de tales bienes.

Que refiere que desde el punto de vista tributario no existe norma alguna que disponga que para efectos tributarios la indemnización por pérdida de bienes constituye una venta de bienes, y que ello ha sido ratificado por la Resolución N° 80-5-2000 en la que se establece claramente que una indemnización no puede calificar como una venta de bienes, en tal sentido, al no tratarse de una venta es evidente que no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin perjuicio de ello, precisa que el valor de la indemnización pactada con los distribuidores (terceros no vinculados) corresponde a su valor de mercado, dado que fue determinado por un profesional independiente por acuerdo de las partes y que de ningún modo pudo ser equivalente a las indemnizaciones pagadas por las empresas de seguros, por lo que pese a no resultar aplicable el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta concluye que el monto de la indemnización pactada con los distribuidores es el de mercado.

Que agrega que en el supuesto negado que se trate de una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas, tampoco se ajusta a ley el procedimiento aplicado por la Administración pues tal impuesto tiene su propia normatividad por lo que cuando exista un cuestionamiento de la Administración en cuanto a los valores utilizados por los administrados en una operación gravada con el impuesto debe aplicarse las normas propias que regulan el referido tributo, siendo imposible recurrir a otros impuestos y aplicar su normatividad por el principio de reserva de ley, el principio de especificidad de las normas y por el hecho que en el ejercicio 2000 que es materia de reparo, no existía norma alguna que facultase a la SUNAT a aplicar para el Impuesto General a las Ventas normas del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al valor asignado a las ventas de cajas y envases efectuadas a sus filiales, sostiene que el precio asignado para dichas ventas se determinó mediante la tasación comercial del perito Ingeniero Francisco Pérez Egaña efectuada en enero y agosto de 2000 de acuerdo a la antigüedad y uso de cada uno de los lotes de envases materia de venta, no siendo pertinente tomar como valores comparables los derivados de la indemnización por la imposibilidad de devolver bienes entregados en comodato, los que no pueden ser utilizados al no corresponder a ventas sino a operaciones inafectas del impuesto, siendo que además el procedimiento seguido por la Administración al aplicar de modo irrestricto las normas de valor de mercado recogidas en la legislación del Impuesto a la Renta tampoco se ajusta a ley.

Que añade que si bien de acuerdo a la norma del Impuesto a la Renta se debía tomar como valor el que provenía de operaciones que realizase la empresa con terceros no vinculados, ello no es aplicable dado que no realizó transacciones frecuentes de ventas de envases usados, por lo que el valor de mercado de los mismos debía establecerse conforme a las normas del propio mercado, y siendo que no existe disposición alguna que establezca expresamente como se determina el valor de mercado de las existencias, se recurrió a la tasación de un profesional especializado independiente, lo cual es válido, no pudiendo la Administración limitarse a rechazar de plano un método como el de tasación para determinar el valor de mercado de las existencias sin establecer cuál es, en su opinión, el método idóneo para determinar el valor de mercado de tales bienes.

Que indica que la fragilidad de los supuestos valores de mercado asignados por la Administración a estos envases, se refleja en que se ha aplicado el mismo valor tanto a los envases de 620 ml., 1000ml. y 310ml e incluso a envases de gaseosa de 285 ml. lo que es totalmente irreal debido a que se trata de envases de características (tamaño, peso y forma) distintas, y que en el caso de los envases usados de 620 ml. el valor de mercado asignado es incluso superior al precio de venta de este tipo de envase nuevo y sin uso que es de S/.9.48.

Que concluye que en el caso de ventas a filiales, ha quedado demostrado que no vende a terceros no vinculados las cajas y los envases de cerveza, por ello la regla de valor de mercado consistente en fijar el valor que se utiliza en ventas a terceros no vinculados no es aplicable, así las cosas solo quedaba aplicar un valor que responda al mercado, de esta manera al no tener contenido específico la definición de mercado y al constatarse en el mercado la inexistencia de operaciones de este tipo entre terceros no vinculados es que el único método válido elegido fue el de tasación.

Que de los argumentos expuestos por las partes, se verifica que la controversia consiste en dilucidar: 1) si las entregas de dinero por envases perdidos e irrecuperables efectuadas por los distribuidores de la recurrente a esta última obedecen a la realización de ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas y por ende deben encontrarse ajustadas a su valor de mercado, o si por el contrario obedecen a una indemnización no gravada con el impuesto y 2) si la venta de envases y cajas plásticas efectuadas por la recurrente a sus filiales se efectuó a valor de mercado.

1) Entregas de dinero por envases y cajas perdidos e irrecuperables efectuadas por los distribuidores

Que se advierte de autos que la Administración ha reparado el valor de venta consignado en las facturas de ventas de envases (botellas ambar cerveceras de 620ml, 310ml, 1,100 ml y cristalina de 285ml) y cajas plásticas (de 620ml 1,100ml, ½ usadas y 1/1 usadas) detalladas a fojas 1015 y 1016 del Expediente N° 21011-2005, emitidas por la recurrente a sus distribuidores San Cayetano S.A., San Ignacio S.A. Cono Norte, Hineco S.A., Central del Altiplano S.A., Transporte 77 S.A., J. Cafferata E.I.R.L., San Ignacio Comas S.A., San Ignacio Callao S.A., San Ignacio S.A., San Ignacio Cono Sur S.A., La Campiña S.A., Distribuidora Surquilllo S.A., Distribuidora Santa Victoria S.A., San Ignacio Pisco, San Ignacio Ica, San Cayetano, Jorge García Morales S.R.L., Distribuidora García S.A.C., San Ignacio Cono Sur, San Ignacio Ate, San Ignacio Chanchamayo, al considerar que se encontraban por debajo de su valor de mercado.

Que al respecto mediante el punto 1 del Anexo del Requerimiento N° 00094758 (fojas 493 del Expediente N° 21010-2005), la Administración requirió a la recurrente que explicase por escrito y sustente con la base legal correspondiente si consideró el "valor de mercado" para la valorización de las cajas plásticas y botellas facturadas a sus clientes durante el ejercicio 2000 contabilizadas en sus cuentas contables 76260 y 70501, detalladas en los Anexos N° 01 y 02 adjuntos a dicho requerimiento (fojas 490 a 492 del Expediente N° 21010-2005), debiendo adjuntar la documentación probatoria que sustentase su respuesta, así como los comprobantes de pago emitidos a sus clientes.

Que mediante escrito de 29 de octubre de 2004 (fojas 481 a 488 del Expediente N° 21010-2005), la recurrente expuso argumentos similares a los de su recurso de apelación antes glosados, esto es, entre otros, que no comercializa envases retornables de vidrio ni cajas plásticas cerveceras dado que únicamente vende el líquido de la cerveza o gaseosa y no los envases; que los envases retornables y cajas plásticas son entregadas en comodato a los distribuidores mayoristas para posibilitar la venta de la cerveza con la obligación de devolverlos, siendo que si bien eventualmente se han facturado envases y cajas plásticas a los mayoristas ha sido únicamente con el fin de regularizar envases y cajas plásticas siniestradas que generan una indemnización de la compañía de seguros y las destruidas por mermas y/o desmedros, y que de acuerdo a lo establecido en los contratos de Distribución, Suministro y Comodato celebrados con los distribuidores mayoristas en la eventualidad que se produjese la pérdida o deterioro de los envases y cajas plásticas recibidos en comodato éstas estaban obligadas a indemnizar su valor, lo que originó que se emitieran las facturas observadas a las distribuidoras por el pago de estas indemnizaciones, lo que no correspondía al no tratarse de venta de bienes, precisando que la facturación

de envases y cajas plásticas perdidas e irrecuperables se produjo únicamente a fin de regularizar envases y cajas plásticas calificadas como irrecuperables, asignándoles valores de acuerdo al uso y antigüedad y las fechas de entrega en comodato a cada mayorista de acuerdo la valorización efectuada por el perito Ing. Francisco Pérez Egaña que tenía calidad de una indemnización, no pudiendo existir transferencia de dominio de los envases y cajas plásticas y tampoco enajenación porque los bienes que supuestamente se transferían no existían.

Que asimismo, mediante Anexo del Requerimiento N° 0094787 (fojas 427 y 428 del Expediente N° 21010-2005) la Administración reiteró a la recurrente que explicara por escrito y sustentara con la base legal respectiva porqué no asignó el valor de mercado a los envases y cajas plásticas facturados detallados en el anexo 1 adjunto a dicho requerimiento.

Que mediante escrito de 15 de noviembre de 2004 (fojas 419 a 426 del Expediente N° 21010-2005), la recurrente reiteró sus argumentos expuestos en su escrito de 29 de octubre de 2004.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0094787 cerrado el 26 de noviembre de 2004 (fojas 413 a 418 y 429 del Expediente N° 21010-2005), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en sus escritos, e indicó que de acuerdo a lo estipulado entre las partes en los contratos de comodato, el hecho que un cliente no proceda a devolver los envases y cajas plásticas que fueron entregados en un inicio en calidad de comodato es considerado como una manifestación expresa de la voluntad de adquirir dichos bienes, configurándose la venta propiamente dicha por haber existido transferencia de propiedad a título oneroso y registrar la recurrente contablemente dicha operación como venta a través de las cuentas 70501 - Ventas de Materiales Varios y 76260 - Ventas de Cajas Plásticas según libros contables presentados durante la fiscalización y que de acuerdo a lo dispuesto en la cláusula novena de los referidos contratos de distribución y suministro y comodato las facturas emitidas por la recurrente a los distribuidores por envases perdidos e irrecuperables son por concepto de restitución de los bienes y no en calidad de indemnización, que afirmar que no se trata de una venta propiamente dicha contravendría lo dispuesto por las normas tributarias referente a la calificación de venta y lo dispuesto en la citada cláusula novena, y que el informe de valorización efectuado por la empresa JUFRAL Representaciones y Servicios S.A. a cargo del ingeniero Francisco Pérez Egaña corresponde a un ejercicio distinto al de autos.

Que de otro lado, agregó que respecto de los envases registrados como existencias, correspondía asignarles el valor de mercado que normalmente se obtiene de las operaciones onerosas que la recurrente realiza con terceros, y respecto de las cajas plásticas registradas como activo, al verificarse que la recurrente comercializa envases retornables de vidrio y cajas plásticas cerveceras y que en el mercado se realizan transacciones de dichos bienes y existen valores referenciales de venta a nivel de distribuidores, mayoristas y demás empresas que integran la cadena de comercialización, tal como se ha podido evidenciar en la auditoría realizada a su principal distribuidor San Ignacio S.A. por los ejercicios 2000 y 2001, el valor que correspondería aplicar a las cajas plásticas sería el valor de mercado.

Que de lo expuesto precedentemente, se verifica que la recurrente y la Administración concuerdan en que los envases (botellas ámbar cerveceras de 620ml., 310ml. y 1,100 ml y cristalinas de 285ml.) y cajas plásticas (de 620ml., 1,100ml., ½ usadas y 1/1 usadas) consignadas en las facturas materia de reparo detalladas a fojas 1015 y 1016 del Expediente N° 21011-2005, fueron entregados por la recurrente en comodato a sus distribuidores mayoristas en virtud al Contrato de Distribución, Suministro, Comodato, Fianza y Garantía Hipotecaria y ostentan la calidad de perdidos e irrecuperables, no existiendo controversia respecto de esto último, siendo que por el contrario la controversia se centra en determinar si el pago efectuado por los distribuidores por dichos bienes obedecen a una venta afecta al impuesto o si por el contrario tiene la calidad de una indemnización.

Que es del caso indicar que la mera emisión de los comprobantes de pago antes señalados y su registro contable en las cuentas 70501 - Ventas de Materiales Varios y 76260 - Ventas de Cajas Plásticas no determinan por sí solas que se trate de operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas, mas aun cuando la recurrente aduce que ello se debió a un error contable, por lo que corresponde determinar

en autos cuál es la naturaleza de tales operaciones y si éstas se encuentran bajo el ámbito de las normas que regulan el citado tributo.

Que al respecto se verifica de fojas 891 a 950 del Expediente N° 21011-2005, copias de los testimonios de las Escrituras Públicas de los Contratos de Distribución, Suministro, Comodato, Fianza y Garantía Hipotecaria celebrado entre la recurrente y diversos distribuidores (San Ignacio S.A., Hineco S.A. y San Cayetano S.A.), en los que se señala que la recurrente es una empresa dedicada a la fabricación de cervezas y aguas gaseosas, siendo algunos de sus productos las cervezas rubias Cristal, Pilsen Callao, Pilsen Trujillo, Real, Bremen, las cervezas negras Maltina, Malta Sansón, Morena, Malta Polar, Champale y las aguas gaseosas Guaraná, Viva, San Mateo (denominados "productos contractuales"), siendo los distribuidores empresas dedicadas a la comercialización de cervezas y aguas gaseosas.

Que en la cláusula III.I del citado contrato se dejó constancia que los productos contractuales son entregados al distribuidor debidamente envasados en botellas y la docena de botellas en una caja plástica cervecera, así como que la distribuidora recibe de la recurrente en comodato diversas cantidades de docenas de botellas cerveceras y unidades de cajas plásticas cerveceras, entre otros bienes, a fin de destinarlas al acarreo, almacenamiento y comercialización de la totalidad de los productos contractuales antes señalados, de los que es mayorista, siendo que en la cláusula III.3 se estipula que la distribuidora declara que recibe en perfecto estado de conservación y uso las cajas plásticas y envases antes citados comprometiéndose a mantenerlos en igual forma, salvo el desgaste por el uso normal, lo que no incluye el deterioro menoscabo ni *pérdida* de la cosa, aunque se produzca por el uso y sin la culpa del comodatario ya que el deterioro como el menoscabo o *pérdida* son *causales de indemnización*.

Que los numerales 2, 3 y 5 de la cláusula III.5 del contrato citado señalan como obligaciones de la distribuidora, emplear los envases y las cajas plásticas materia de contrato única y exclusivamente para el almacenamiento y acarreo de la cerveza y gaseosas producidas por la recurrente y utilizar los envases y las cajas plásticas otorgadas en la distribución de la cerveza producida, devolver los envases y cajas plásticas cuando le sean solicitados e *indemnizar* a la recurrente por el menoscabo o deterioro de los envases y cajas plásticas.

Que en la Cláusula III.8 del referido contrato se establece que en el supuesto improbable que la distribuidora no devolviera los envases y cajas plásticas al finalizar el plazo señalado estará sujeta a la aplicación de una cláusula penal que será de US$0.02 por cada caja plástica cervecera o docena de envases por cada semana de retraso en la devolución, estipulándose que la recurrente tendría derecho para exigir, además de la penalidad y de la indemnización por daño ulterior, el cumplimiento de la *obligación de restitución*, a tenor de lo dispuesto por los artículos 1342° y 1750° del Código Civil, además la *distribuidora* conviene que será responsable de la cláusula penal del daño ulterior *y de la obligación de restitución*, inclusive en la hipótesis de que haya habido caso fortuito, fuerza mayor o falta de culpa de su parte siendo esta estipulación el pacto en contrario que permita la parte final del artículo 1343° del Código Civil.

Que el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF, establece que el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el artículo 3° de la citada norma, dispone que para los efectos de la aplicación del impuesto se entiende por venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes y el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento.

Que el numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo 136-96-EF,

establece que se considera venta, según lo establecido en el artículo 1° de la ley, a todo acto a título oneroso que conlleve la *transmisión de propiedad de bienes*, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin; a la transferencia de bienes efectuados por los comisionistas y otros que realicen por cuenta de terceros y al retiro de bienes.

Que por su parte, el artículo 42° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, señala que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el Reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario, y que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago, *sea inferior al valor usual del mercado para otros bienes o servicios de igual naturaleza*, salvo prueba en contrario.

Que conforme a las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes glosadas, se advierte que dicho impuesto grava a todo acto que implique la transferencia de propiedad de un bien mueble a título oneroso, independientemente del nombre que le hayan atribuido las partes en el contrato que respalde dicha operación, siendo que además el valor de venta no puede ser inferior al valor usual del mercado para otros bienes de igual naturaleza.

Que por su parte, el artículo 1728° del Código Civil establece que por el comodato, el comodante se obliga a entregar gratuitamente al comodatario un bien no consumible, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo devuelva.

Que el artículo 1738° de la citada norma, dispone entre las obligaciones del comodatario, custodiar y conservar el bien con la mayor diligencia y cuidado; siendo responsable de la pérdida o deterioro que no provenga de su naturaleza o del uso ordinario, emplear el bien para el uso determinado en el contrato o, en su defecto, según la naturaleza del mismo y la costumbre, siendo responsable del deterioro o pérdida provenientes del abuso; permitir que el comodante inspeccione el bien para establecer su estado de uso y conservación; pagar los gastos ordinarios indispensables que exija la conservación y uso del bien; y devolver el bien en el plazo estipulado o, en su defecto, después del uso para el que fue dado en comodato.

Que el artículo 1750° del citado Código establece que cuando sea imposible devolver el bien, el comodatario pagará, a elección del comodante, otro de la misma especie y calidad, *o su valor*, de acuerdo con las circunstancias y lugar en que debía haberse restituido.

Que conforme se aprecia de los contratos celebrados por la recurrente y sus distribuidores mayoristas, la entrega de los envases y cajas plásticas en comodato constituían cesiones en uso a título gratuito, a efecto de facilitar la comercialización de la cerveza y gaseosas (líquido), a los comercializadores minoristas y consumidores finales de los productos de la recurrente, con la obligación de devolverlos por parte de aquellos en perfecto estado de conservación, salvo el desgaste por su uso normal, por lo que su objeto era solo la transferencia gratuita del uso de tales bienes mas no la transferencia de su propiedad, considerando que la finalidad última de la recurrente es la venta de sus productos (líquido de cervezas y gaseosas) a los consumidores finales a través de sus canales de distribución (distribuidores, mayoristas, minoristas) y no la venta de tales envases ni cajas.

Que en el citado contrato si bien se estipuló la obligación de los distribuidores de mantener en perfecto estado los bienes materia de comodato así como su devolución cuando le sean solicitados, también se previó en sus cláusulas III.3 y III.5, la obligación de aquellos de *indemnizar* a la recurrente en el caso de pérdida de los envases y cajas plásticas aun cuando se produzca por su uso y sin su culpa.

Que en dicho contexto, esto es ante la imposibilidad de devolución de los envases y cajas plásticas - lo que constituiría el incumplimiento de la obligación a cargo del comodatario en dicho contrato, es decir, la

de devolver los bienes entregados - se previó que aquellos efectuarán la restitución a tenor de lo dispuesto en el artículo 1750° del Código Civil, esto es, el pago de su valor de acuerdo a las circunstancias y lugar en que debían haberse devuelto los bienes.

Que Guillermo Cabanellas en el "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" (Vigésima Primera Edición), define al daño como "*el deterioro, perjuicio o menoscabo que por la acción de otro se recibe en la propia persona o bienes*", y haciendo referencia al Código Civil argentino, señala que "*habrá daño siempre que se causare a otro algún perjuicio susceptible de apreciación pecuniaria o directamente en las cosas de su dominio o posesión, o indirectamente por el mal hecho a su persona, a sus derechos o facultades*", el que comprende no solo el perjuicio efectivamente sufrido sino también la ganancia de que fue privado el damnificado por el acto ilícito.

Que asimismo, dicho autor define a la "indemnización" como "*el resarcimiento económico del daño o perjuicio causado, desde el punto de vista del culpable; y del que se ha recibido, enfocado desde la víctima*".

Que por su parte, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia define restituir como *"volver una cosa a quien la tenía antes / Restablecer o poner una cosa en el estado que antes tenía / volver uno al lugar de donde había salido".*

Que estando a las definiciones antes expuestas, se verifica que la referida restitución del valor de los envases y cajas plásticas perdidos y no devueltos tiene como finalidad reponer el estado de las cosas (reconstruir el patrimonio de la recurrente propietaria de los envases y cajas) a como correspondería en el caso de haberse producido la devolución de los citados bienes entregados en comodato, esto es, resarcir el daño producido por la no devolución de los envases en razón a su pérdida.

Que no resulta correcto lo señalado por la Administración en cuanto a que la entrega del valor de los envases y cajas plásticas constituye una manifestación expresa de la voluntad de adquirir dichos bienes, pues conforme se ha expuesto, además que la alegada manifestación de voluntad no ha sido señalada de forma expresa como aquella señala, la naturaleza de dicho pago no es el de la contraprestación por una venta sino más bien el de una indemnización, siendo que además los bienes que supuestamente señala la Administración serían objeto de transferencia de propiedad, no existen al tener la calidad de perdidos e irrecuperables, calidad que no es cuestionada por aquélla, lo que constituiría que el objeto de dicho acto jurídico de compraventa sea físicamente imposible conforme lo dispuesto en el numeral 2 del el artículo 140° del Código Civil[1], lo que carece de toda lógica.

Que en tal sentido, cabe concluir que los importes que fueron entregados a la recurrente por los distribuidores por concepto de los envases y cajas plásticas perdidas e irrecuperables constituyen una indemnización destinada a reparar la pérdida de tales bienes y no una venta de bienes, por lo que se trata de una operación inafecta al impuesto al no encontrarse comprendida en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y por ende no corresponde que la Administración efectúe el ajuste de su valor, por lo que el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo declarar fundada la apelación en tal extremo.

2) <u>Ventas de envases y cajas plásticas a Filiales</u>

Que se advierte de autos que la Administración ha reparado el valor de venta consignado en las Facturas N° 104-12084, 104-13420, 104-13875, 104-14537 y 104-13421 emitidas por la recurrente a Cervecería San Juan S.A.A. y 104-12082 a Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A. en los meses de enero, agosto

[1] El artículo 140° del Código Civil establece que el acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. Para su validez se requiere: 1) agente capaz, 2) *objeto física y jurídicamente posible*, 3) fin lícito y 4) observancia de la forma prescrita bajo sanción de nulidad.

octubre y noviembre de 2000, por la venta de botellas ámbar cerveceras de 310ml., 620ml. y cajas plásticas de 310ml. y ½ usadas, al considerar que fueron efectuadas por debajo del valor de mercado.

Que señala la Administración en el valor impugnado (fojas 1018 y 1019 del Expediente N° 21011-2005), que la recurrente ha efectuado la venta de los referidos envases y cajas plásticas a sus filiales para ser destinados a la fábricación y comercialización de cervezas de la zona de selva y que el valor asignado por aquélla ha sido determinado mediante tasaciones comerciales de enero y agosto de 2000 efectuadas por el ingeniero Francisco Pérez Egaña (Jufral Representaciones y Servicios S.A.), no obstante, indica que debió aplicársele el valor de mercado constituido por el consignado en las facturas de ventas a sus distribuidores y mayoristas según detalle de los anexos 3.3 y 3.4 (fojas 1012 a 1014 del Expediente N° 21011-2005).

Que según se indica en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 0094787 (fojas 411 a 413 del Expediente N° 21010-2005), la Administración señaló, entre otros, que como resultado de la fiscalización a la empresa San Ignacio S.A., principal distribuidor de la recurrente por los ejercicios 2000 y 2001, verificó que este tenía registradas operaciones de compra y venta de envases y cajas plásticas cerveceras al valor de S/.10.16 y S/.11.01, respectivamente, asimismo, verificó contablemente que la recurrente comercializaba envases retornables de vidrio y cajas plásticas cerveceras y que en el mercado se realizan transacciones de dichos bienes y existen valores referenciales de venta a nivel de distribuidores, mayoristas y demás empresas que integran la cadena de comercialización.

Que agregó que al estar los envases y cajas plásticas registradas contablemente como existencias y activo fijo respectivamente, resulta de aplicación lo dispuesto en los numerales 1 y 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta para determinar el valor de mercado de las ventas de los citados bienes, habiendo tenido en cuenta para determinar el citado valor, las facturas emitidas por la recurrente a sus distribuidores y mayoristas y las emitidas para los casos de accidentes o robos, mermas y desmedros considerándose un valor de S/.10.16 por envase y S/.11.01 por caja plástica, conforme se detalló en los Anexos 2 a 4 de tales resultados (fojas 406 a 409 del Expediente N° 21010-2005), no aceptándose la acreditación de la valoración con el informe técnico presentado por la recurrente.

Que el artículo 42° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que cuando por cualquier causa el valor de venta del bien, el valor del servicio o el valor de la construcción, no sean fehacientes o no estén determinados, la SUNAT podrá estimarlos en la forma y condiciones que determine el Reglamento en concordancia con las normas del Código Tributario, precisando que no es fehaciente el valor de una operación, cuando no obstante haberse expedido el comprobante de pago se produzcan, entre otras, las siguientes situaciones: a) que *sea inferior al valor usual del mercado* para otros bienes o servicios de igual naturaleza, salvo prueba en contrario, b) que las disminuciones de precio por efecto de mermas o razones análogas, se efectúen fuera de los márgenes normales de la actividad, y c) que los descuentos no se ajusten a lo normado en la ley o el reglamento.

Que agrega el citado artículo que las operaciones entre empresas vinculadas se considerarán realizadas al valor de mercado, siendo que para este efecto, se considera como valor de mercado al establecido por la Ley del Impuesto a la Renta, para las operaciones entre empresas vinculadas económicamente.

Que por su parte, el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, señala que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto será el de mercado y que si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del referido artículo establece que se considera valor de mercado para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que *normalmente* se obtiene en las

operaciones que la empresa realiza *con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares*, debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes y que de no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado.

Que las Facturas N° 104-12084, 104-13420, 104-13875, 104-14537 y 104-13421 fueron emitidas por la recurrente a Cervecería San Juan S.A.A. y la N° 104-12082 a Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A. (fojas 363 a 366 del Expediente N° 21010-2010), en los meses de enero, agosto, octubre y noviembre de 2000, por la venta de botellas ámbar cerveceras de 310ml., 620ml. y cajas plásticas de 310ml. y ½ usadas.

Que ambas partes reconocen la realización de las citadas ventas, así como que Cervecería San Juan S.A.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A. constituyen empresas vinculadas a la recurrente, no existiendo controversia en ese punto, siendo que más bien ésta se centra en determinar cuál es el valor de mercado que corresponde asignar a tales operaciones.

Que de acuerdo a lo señalado en el artículo 42° de la ley del Impuesto General a las Ventas antes glosado, al tratarse de operaciones entre vinculadas debía tomarse en cuenta para determinar el valor de mercado el establecido por la Ley del Impuesto a la Renta para operaciones vinculadas económicamente, esto es, lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia de fojas 1015 y 1016 del Expediente N° 21011-2005, la Administración ha aplicado a las ventas de botellas ámbar de cerveceras de 310ml y 620ml un valor de venta unitario promedio de S/.10.07 para las efectuadas en el mes de enero y de S/.10.16 para las efectuadas en los meses de agosto, octubre y noviembre de 2000, siendo que la recurrente aplicó para tales supuestos un valor de venta de S/.6.44, S/.8.23, S/.9.43 y S/.9.54, en cada uno de los citados meses.

Que asimismo, respecto de las ventas de cajas plásticas 310ml usadas de enero de 2000, la Administración aplicó un valor de venta promedio de S/.10.91 a diferencia de la recurrente que aplicó uno de S/.5.53 y para las cajas plásticas de ½ usadas vendidas en agosto de 2000 aplicó un valor de venta unitario de S/.11.02 mientras que la recurrente aplicó un valor de S/.5.53.

Que según se observa de los anexos 3.3 y 3.4 del anexo del valor impugnado (fojas 1012 a 1014 del Expediente N° 21011-2005), la Administración ha obtenido los valores de venta unitarios para los envases y cajas plásticas materia de reparo, de los comprobantes de pago emitidos por ella a sus distribuidores y mayoristas en los meses de febrero, agosto, octubre y noviembre de 2000, habiendo indicado en el citado valor (foja 1018 del Expediente N° 21011-2005) que para determinar el valor de mercado, ha tenido en cuenta la facturación que la recurrente emite a sus clientes para los casos de accidentes o robos, mermas y desmedros.

Que cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en el numeral 4 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, debía considerarse los valores de las operaciones que la empresa realizaba con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes y que de no poder determinarse este valor, sería el que establezca el mercado, siendo que si bien la Administración tomó en cuenta operaciones realizadas con terceros no vinculados estas no correspondían a situaciones similares a las que rodearon la emisión de los comprobantes materia de reparo, toda vez que fueron realizadas en razón a accidentes o robos, mermas y desmedros, y no a la venta simple de envases y cajas como se trata el caso de autos, no pudiendo afirmarse que se trate de valores que corresponden al valor de mercado por las circunstancias especiales que rodearon tales operaciones.

Que asimismo, no se aprecia del detalle del anexo 3.3 del valor impugnado, comprobantes emitidos por la venta de botellas ámbar cerveceras de 310ml en el mes de enero de 2000, por lo que el valor de S/.10.07 aplicado por la Administración en dicho mes no tiene sustento.

Que en tal sentido, los valores de mercado aplicados por la Administración a las ventas de envases y cajas efectuadas por la recurrente a sus vinculadas no resultan arreglados a ley, por lo que corresponde declarar fundada la apelación en tal extremo, debiendo la Administración proceder a determinar el valor de mercado de acuerdo a ley.

b) Exceso de Gastos de Representación

Que según se aprecia del Anexo N° 4 de las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 1002 a 1011 del Expediente N° 21011-2005), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por los gastos incurridos para la atención de las visitas a fábrica de clientes seleccionados por las distribuidoras, así como de visitantes de diversas instituciones seleccionados por la recurrente, que superaron el límite para los gastos de representación establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que reparó los gastos de la recurrente por concepto de visitas a fábrica, tanto de clientes seleccionados por las distribuidoras como de los visitantes de instituciones diversas, al no calificar como gastos de publicidad comercial masiva y de publicidad estática, toda vez que no están dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales.

Que considera que dichos gastos califican como gastos de representación, ya que se encuentran destinados a presentar una imagen que le permite mantener o mejorar su posición en el mercado, mostrando las cualidades del producto en forma específica y personalizada, por lo que habiendo superado el límite permitido por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto y aplicación del crédito fiscal, efectuó el reparo de la totalidad de los gastos incurridos en tales visitas.

Que refiere que los gastos materia de análisis no constituyen gastos de publicidad, toda vez que no son ofrecidos con carácter general ni se encuentran dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales, entendiéndose como tal a un grupo ilimitado de público o personas que tienen o pueden tener acceso a una comunicación emitida por el anunciante, sino que califican como gastos de representación, por lo que la utilización del crédito fiscal originado en dichos gastos se encuentra limitada, de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la misma norma.

Que por su parte, la recurrente señala que los gastos incurridos por visitas a su fábrica de clientes de distribuidores e instituciones diversas, no constituyen gastos de representación sino gastos de publicidad, toda vez que no están destinados a representar a la empresa fuera de sus locales o establecimientos, ni a mejorar su imagen únicamente, sino que forman parte de su estrategia de marketing y tienen por objeto lograr que sus clientes y potenciales consumidores se identifiquen con sus productos, y se fidelicen con sus marcas.

Que indica que durante estas visitas no sólo se muestran las bondades de la cerveza con relación a otras bebidas alcohólicas sino que se muestra la calidad de los insumos y productos utilizados, así como la alta tecnología de su planta.

Que manifiesta que las visitas de los clientes de sus distribuidores, entre éstos, vendedores minoristas, detallistas, bodegueros, dueños de bares y licoreros, tienen por objeto fortalecer la relación con estas personas, incentivando la venta de sus productos; mientras que las visitas de consumidores y potenciales clientes de diversos grupos y sectores, entre éstos, entidades, organizaciones, grupos sociales, educativos, y gremiales, tienen por finalidad fomentar el consumo de cerveza en lugar de otras bebidas alcohólicas, mostrando las ventajas comparativas de sus productos, lo que le permite publicitar y posicionar su marca.

Que haciendo referencia a autores como Stigler, Kotler y a diversos criterios sobre publicidad comercial establecidos por el Tribunal de la Competencia y de la Propiedad Intelectual del INDECOPI[2] sostiene que las visitas a su fábrica, constituyen un mecanismo persuasivo para mantener o captar las preferencias de sus clientes o potenciales clientes, buscando que adquieran sus productos dejando de lado otras cervezas o bebidas alcohólicas.

Que indica que las referidas visitas constituyen una herramienta eficaz de publicidad, pues los vendedores minoristas, detallistas, dueños de bodegas, bares y discotecas, licoreros, etc., influyen directamente en el incremento del nivel de ventas de sus productos al intervenir en el proceso de compra del bien por parte del consumidor final, siendo que dicho concepto amplio de gastos de publicidad y propaganda estuvo siendo adoptado antes de la emisión de las Resoluciones N° 11915-3-2007, 07827-1-2008 y 05595-1-2008, toda vez que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 756-2-2000 se admitió la deducción de gastos de publicidad dirigidos a estos agentes que podrían influir en las decisiones de consumo de los consumidores finales, llegando incluso a afirmar que es importante publicitar los productos entre los agentes que pueden intervenir de manera decisiva en el proceso de decisión de compra del bien, resultando éstos, en cierta forma, mas importantes que los propios consumidores directos.

Que agrega que si bien mediante Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11915-3-2007, 07827-1-2008 y 05595-1-2008, se ha establecido que las referidas visitas a fábrica de los clientes de los distribuidores no se encuentran dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dicha posición se basa en un concepto restringido de consumidor real o potencial, toda vez que la falta de definición de dicho concepto en la Ley del Impuesto a la Renta determinó que se recurriese al concepto de consumidor contenido en el inciso a) del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley de Protección al Consumidor del Decreto Legislativo N° 716, dejándose de lado las disposiciones del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 691, Normas de Publicidad en Defensa del Consumidor, que define como consumidor a cualquier persona a la que se dirige un mensaje publicitario o que es susceptible de recibirlo, por lo que al estar ante dos normas de la misma jerarquía, debe aplicarse el principio de especialidad siendo las normas de publicidad en defensa del consumidor mas específicas al caso.

Que sostiene que el concepto de consumidor señalado en la Ley de Protección al Consumidor no resulta idóneo para definir el concepto de publicidad o propaganda contenido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta pues se trata de un concepto ajustado al objetivo proteccionista que persigue dicha norma, concepto que no abarca a todos los consumidores a los que se podrían dirigir mensajes publicitarios que están claramente identificados en las normas de publicidad en defensa del consumidor.

Que respecto a los gastos por visitas a la fábrica de instituciones, refiere que este Tribunal ha reconocido en pronunciamientos anteriores que éstos califican como gastos de publicidad.

Que mediante el Anexo al Requerimiento N° 00094538 (fojas 1072 y 1073 del Expediente N° 21010-2005), la Administración requirió a la recurrente que sustentara por escrito el motivo por el cual no consideró como gastos de representación los gastos incurridos para la atención y agasajo de los visitantes a su planta de producción.

Que mediante escrito de 22 de setiembre de 2004 (fojas 1043 a 1052 del Expediente N° 21010-2005), la recurrente señaló - con argumentos similares a los esbozados en su recurso de apelación – que los gastos de visitas a fábrica no constituían gastos de representación, sino promocionales y publicitarios de los productos que fabrica y comercializa, de acuerdo con sus normas internas sobre procedimientos para visitas a planta de clientes de distribuidoras y de instituciones diversas, en las que se indica que el objetivo de dichas visitas es buscar la identificación del cliente con la empresa y la marca, cuyo objeto, al

[2] Siglas correspondientes al Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual.

igual que otros mecanismos de publicidad que emplea, es atraer nuevos compradores y promover sus ventas a través de la recordación publicitaria.

Que asimismo, señaló que tales visitas, dirigidas a reales y potenciales consumidores de sus productos, eran un mecanismo persuasivo para mantener o captar su preferencia, a fin de que se inclinaran por adquirir su cerveza y no la de la competencia, así como que conocieran la fábrica y su proceso de producción, no sólo para que tomaran conocimiento de su identidad y cultura empresarial, sino también para que, conociendo las virtudes de sus productos, se incrementara su consumo, lo que según afirmó, encuadra en las definiciones de publicidad comercial de la doctrina y del Tribunal de Defensa de la Competencia del INDECOPI.

Que anotó que ello no se veía enervado por el hecho de que las visitas se destinaran a segmentos de consumidores, pues para tratarse de publicidad comercial basta que se dirijan a un público, entendido como un grupo de personas y de potenciales consumidores, y que los grupos de consumidores que participan en las visitas representan a la gran mayoría del mercado, por lo que al tratarse de gastos destinados a publicitar sus productos, son necesarios para mantener su fuente generadora de renta y, por tanto, deducibles de conformidad con el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente adjuntó al mencionado escrito, los manuales aprobados por su división de marketing sobre "Procedimiento para Visitas a Planta de Clientes de Distribuidoras" y "Procedimientos para Visitas a Fábrica de Instituciones", que establecen los lineamientos y acciones a seguir para la realización del programa de visitas a fábrica que en el primer caso tiene como objetivo promocionar sus marcas así como la identificación y fidelidad del cliente con éstas y la empresa, definiéndose al cliente como aquella persona (natural o jurídica) que realiza actividades de comercialización de sus productos y que están registrados como distribuidores o mayoristas mediante un contrato de distribución.

Que en el caso del segundo procedimiento, referido a grupos de consumidores, su objetivo es publicitar y posicionar sus marcas, así como la identificación del visitante con éstas y la empresa, definiéndose como grupos de consumidores, a aquellos representativos de los consumidores o potenciales consumidores en general, provenientes de los diversos niveles y sectores socioeconómicos del país, a través de quienes se pretende llevar el mensaje publicitario de dichas marcas al público, precisándose además que están conformados por grupos de individuos que provienen de sectores o unidades comunes, y que para el caso se registran como gremios, estudiantes universitarios, escolares, asociaciones vecinales, municipalidades, universidades, comités, asociaciones civiles, instituciones del Estado, fuerzas armadas y policiales, etc.

Que en el punto 1 al Anexo a los Resultados del Requerimiento N° 00094538 (foja 1038 del Expediente N° 21010-2005), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en el precitado escrito y concluyó que los gastos incurridos para la atención y agasajo de los visitantes a sus plantas de producción, tanto de clientes seleccionados por las distribuidoras así como de visitantes de diversas instituciones, previamente clasificados y seleccionados por la recurrente, consistentes en refrigerios, buffets, artistas, orquesta, obsequios, premios, etc., no encuadraban dentro de los gastos de publicidad comercial masiva (radio, tv, periódicos) ni de publicidad estática (paneles, afiches, botellas, inflables, etc.), ni como auspicios, al no estar dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, y consideró que debían formar parte de los gastos de representación al ser gastos destinados a presentar una imagen que le permite mantener o mejorar a la recurrente su posición de mercado, mostrando las cualidades del producto en forma específica y personalizada, por lo que al haber superado la recurrente los límites permitidos para la aplicación como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas reparó con respecto a la cuenta contable "gastos de representación" los referidos a los gastos por visitas a fábrica.

Que asimismo, mediante el punto 3 al Anexo del Requerimiento N° 00094541 (foja 999 del Expediente N° 21010-2005), la Administración requirió a la recurrente que explicara por escrito y sustentara con la documentación probatoria correspondiente si los gastos por atención a clientes detallados en el anexo 3 de dicho requerimiento (fojas 995 del Expediente N° 21010-2005) fueron considerados para el cálculo del

excedente de gastos de representación otorgados a sus trabajadores durante el ejercicio 2000, siendo que tales importes fueron obtenidos de otras cuentas contables diferentes a la Cuenta Contable 63790 Gastos de Representación.

Que según el punto 3 del Anexo de los resultados del precitado requerimiento (fojas 974 y 975 del Expediente N° 21010-2005), la recurrente no efectuó descargo alguno a la citada observación, concluyendo la Administración que los citados gastos por atención a clientes por visitas a fábrica no fueron tomados en cuenta para la determinación del exceso de gastos de representación, y que aquéllos fueron destinados a presentar una imagen a sus clientes con el ánimo de mantener o mejorar su posición de mercado, por lo que al haber superado los límites permitidos para la aplicación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas con respecto a la cuenta 63790 "Gastos de Representación" reparó como exceso de representación los citados comprobantes.

Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no se encuentre afecto a este último tributo y que se destinen a operaciones por las que se debiese pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que el precitado artículo, dispone que tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual es el calculado de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento.

Que el numeral 10 de artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, cuyo Título I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que los gastos de representación propios del giro o negocio otorgarán derecho a crédito fiscal, en la parte que, en conjunto, no excedan del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) acumulables durante un año calendario.

Que por su parte, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99EF, recoge el principio de causalidad como regla general, permitiendo la deducción de gastos que cumplan con la finalidad de producir renta o mantener su fuente productora, siendo que la relación de gastos enumerados en el citado artículo, es enunciativa y no taxativa, pudiendo existir otros que cumplan con el enunciado general y por tanto deducibles para determinar la renta neta.

Que de acuerdo con el inciso q) del artículo 37° de la precitada norma, son deducibles los gastos de representación propios del giro del negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda de 0.5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 UIT.

Que el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que los gastos de representación propios del giro del negocio son los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que conforme a lo establecido en el segundo párrafo del inciso m) en referencia, no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda, los cuales, por su naturaleza, no están sujetos a límite de deducción.

Que en diversas resoluciones de este Tribunal, tal como la N° 756-2-2000, se ha indicado que cuando el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el inciso m) de su artículo 21° alude al término "gastos de propaganda" no está disponiendo que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación pues la referencia a éstos es sólo a título de ejemplo, debiendo encontrarse dentro de

la excepción aquellos gastos realizados para efectos de una *promoción masiva*, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas de acuerdo a la referencia que para tal efecto hace Philiph Kotler en su libro "Fundamentos de Mercadotecnia", esto es, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc., sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la *masa de consumidores reales o potenciales*.

Que con ocasión de una apelación formulada por la recurrente respecto de un reparo similar al de autos formulado respecto del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1999, este Tribunal en la Resolución N° 11915-3-2007 ha dejado establecido que los gastos incurridos en las visitas de clientes de sus distribuidoras a su fábrica, no se encuentran dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no han sido destinados a consumidores, sino a mayoristas y distribuidores con la finalidad que estos últimos se identifiquen con ella, lo que implica que estuvieron destinados a presentar una imagen que le permitiera mantener o mejorar su posición en el mercado, por lo que califican como gastos de representación, y aquéllos correspondientes a las visitas de instituciones, (grupos de individuos que proviene de sectores o unidades comunes, como gremios, etc.), sí se encuentran comprendidos dentro de la referida norma, por haber estado dirigido a masas de consumidores reales o potenciales, con el objeto de publicitar y posicionar sus marcas.

Que los gastos por visitas a fábrica por los clientes de los distribuidores y por las instituciones materia de autos respecto del ejercicio 2000 son idénticos a los analizados en la precitada Resolución del Tribunal Fiscal N° 11915-3-2007, por lo que procede resolver en el mismo sentido, esto es, califican como gastos de representación y, por tanto, sujeto a límite los gastos incurridos por las visitas a la fábrica de clientes de distribuidora, conformado por los vendedores minoristas, detallistas, bodegueros, dueños de bares, entre otros; y no se encuentran dentro de los gastos de representación los correspondientes a visitas a fábrica de instituciones, tales como, entidades u organizaciones sociales, gremiales, educativas, siendo de aplicación la excepción a que se refiere el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en cuanto a que el concepto de consumidor final adoptado en la precitada resolución resulta restrictivo debiendo adoptarse el concepto contemplado en la normas de publicidad de defensa del consumidor, asimismo, invoca el criterio de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 756-2-2000 la que, según indica, adopta un criterio amplio de publicidad en cuanto a que admite gastos que no estaban dirigidos a consumidores finales sino a personas que podían influir en las decisiones de consumos de éstos, al igual, según afirma, que los vendedores mayoristas, minoristas, detallistas, bodegueros, dueños de bares, licoreros, etc. clientes de las distribuidoras.

Que al respecto cabe indicar que el caso analizado en la citada Resolución del Tribunal Fiscal N° 756-2-2000, versaba sobre gastos de un laboratorio farmacéutico por la entrega de estetoscopios con el logo de la empresa y literatura de sus productos a estudiantes de las carreras de medicina, internistas, serumistas y residentes - profesionales médicos en formación - y no a los consumidores finales, considerándose que tales entregas constituían una forma particular de difusión especial de sus productos entre los agentes que podían intervenir de manera decisiva en el proceso de compra del bien (medicamentos), toda vez que serían los especialistas médicos los que recomendarían a sus pacientes (consumidores directos) dichos productos que eran adquiridos por los consumidores directos por prescripción médica, siendo que además aquéllos no podían ser objeto de publicidad masiva para el público general en razón a normativa del sector que la prohibía, por lo que este Tribunal consideró que resultaba razonable *en ese caso particular y en merito a sus particularidades,* que el contribuyente hubiese efectuado los citados gastos lo que no constituían gastos de representación sino que se encontraban dentro de la excepción del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, se indicó en la citada resolución que si bien la recurrente efectuaba el 98% de sus ventas a un distribuidor y ninguna a las personas agasajadas con los productos cuyo gasto era materia de reparo, ello se reconocía como un caso de "demanda derivada", es decir si bien una empresa tiene como

principal cliente un distribuidor la demanda de sus artículos dependerá no de los gustos y exigencias de este distribuidor sino de los requerimientos de los consumidores finales o potenciales y en dicho caso de los que participan en el proceso de decisión de compra a quienes va dirigida la estrategia de mercadotecnia, toda vez que el negocio con el distribuidor dependerá de la demanda que los productos tengan.

Que no obstante, la situación materia de análisis en el caso de autos resulta distinta a la analizada en la citada resolución, toda vez que de un lado, el giro del negocio de la recurrente esto es, la elaboración y venta de cervezas, no cuentan con restricción alguna de publicidad masiva para el público en general como sucedía en el caso de los productos analizados en la Resolución del Tribunal Fiscal antes citada, por lo que nada limitaba a la recurrente a dirigir la publicidad de su producto a la masa de consumidores reales o potenciales de ésta.

Que asimismo, si bien la recurrente tiene como método de comercialización de sus productos la venta a través de distribuidores y mayoristas, estos no participan en el proceso de decisión de compra de los bienes de la recurrente (cerveza) por los consumidores finales como aquella afirma, pues a diferencia de los medicamentos cuya adquisición por el consumidor final dependía de lo señalado por el especialista médico al ser adquiridos por suscripción médica, por lo que en tal supuesto este sí participaba directamente en el proceso de decisión de compra, en el caso de las cervezas por la naturaleza del producto, la demanda de esta dependerá exclusivamente de los gustos y preferencias del consumidor final real o potencial, quienes decidirán en base a tales preferencias si consumen el producto o no, no dependiendo por tanto tales decisiones de compra de los distribuidores minoristas ni mayoristas.

Que en tal sentido, puede advertirse que la masa de consumidores reales o potenciales está conformada por los destinatarios finales del producto de la recurrente, cuyos gustos son los que con la publicidad se pretende influenciar a efecto que desvíen su demanda hacia los productos de la recurrente y no a los de la competencia, y no los gustos de los minoristas ni mayoristas, pudiendo incluso en un caso extremo, producirse un supuesto en el que los clientes de los distribuidores (mayoristas, bodegueros, minoristas etc.) adquieran los productos de la recurrente para su venta no obstante éstos no sean vendidos dado que en definitiva su demanda dependerá de la decisión de los consumidores finales, siendo ellos los destinatarios de la publicidad.

Que en ese orden de ideas, e independientemente del concepto de consumidor final contemplado en las normas de protección al consumidor o las normas de publicidad de defensa del consumidor, no puede afirmarse que los gastos dirigidos a los minoristas, mayoristas, bodegueros, etc., clientes de los distribuidores, constituyan gastos de publicidad en el sentido de tipo de comunicación masiva de estímulo de la demanda de un producto, siendo que por el contrario constituyen gastos de representación pues están dirigidos a mantener a los clientes de los distribuidores como clientes ofreciéndole para ello una imagen y mejor posición de mercado

Que en tal sentido, debe mantenerse el reparo formulado respecto de los gastos incurridos por visitas a fábrica de clientes de distribuidora, conformado por los vendedores minoristas, detallistas, bodegueros, dueños de bares, bodegueros, etc., procediendo declarar infundada la apelación en tal extremo, y levantarse en el extremo del reparo correspondiente a visitas a fábrica de instituciones, tales como, entidades u organizaciones sociales, gremiales, educativas, debiendo declararse fundada la apelada en tal extremo.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 585-2-2000 y 6610-3-2003 invocadas por la recurrente no resultan aplicables al caso de autos, toda vez que en la primera se analizó si la publicidad comercial tenía relación directa con la venta de los productos que promovía al no hacer referencia a una marca de cerveza en particular, y en la segunda, que los gastos de publicidad se encontraban destinados a promocionar bienes y servicios relacionados de otras empresas, situaciones que no se producen en el caso de autos.

c) Desmedros no acreditados de líquidos y envases

Que según se aprecia de los Anexos N° 2 y 7 de las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 991 a 995 y 1026 del Expediente N° 21011-2005), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por desmedros en líquidos y botellas no acreditados.

Que la Administración señala que no resulta aplicable el concepto de merma toda vez que ella no se genera por la naturaleza misma del producto o por las operaciones normales de la actividad, sino que éstas ocurren por la negligencia, descuido o impericia del personal a cargo de los almacenes o montacargas.

Que agrega que la recurrente no cuenta con los controles que permitan identificar la naturaleza de la rotura de sus productos en el Almacén de Productos Terminados ya sea por explosión, manipuleo, accidente, etc., lo cual imposibilita evaluar específicamente el origen de las roturas de envases y pérdida de líquido.

Que en tal sentido, refiere que debe reintegrarse el crédito fiscal por las salidas de productos terminados calificadas por la recurrente como mermas (líquidos y envases), al tratarse de desmedros no acreditados.

Que por su parte la recurrente, sostiene que conforme se explica en el informe técnico elaborado por la Compañía Manufacturera de Vidrio del Perú Ltda. S.A., las botellas de vidrio en las que comercializa la cerveza por causas inherentes a su propia naturaleza son susceptibles de sufrir roturas durante el lavado, envasado, traslado y almacenamiento, debido al desgaste por uso y antigüedad, y como consecuencia de la presión a la que son sometidas durante el lavado, embotellado y pasteurización, así como por la fricción, el rozamiento, los cambios de temperatura, el transporte y la manipulación dentro del proceso productivo.

Que refiere que atendiendo a la definición de merma como depreciación por pérdida o deterioro que se produce en las mercaderías almacenadas o transportadas, las roturas de envases en sus almacenes de productos terminados deben ser consideradas como tales, indicando que en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 16274, bastando para efectos de su deducción la presentación del informe técnico correspondiente, el que refiere haber presentado durante el procedimiento de fiscalización.

Que sostiene que aún cuando la definición de merma contenida en el numeral 1 del inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, hace referencia al proceso productivo, no debe entenderse por dicho proceso exclusivamente a la fábricación de los bienes, sino a los procesos complementarios como el almacenamiento, manipuleo, transporte y comercialización, actividades sin las cuales no podría culminarse la actividad productiva de empresas industriales, según el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 6972.

Que asimismo haciendo referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 199-4-2000 y 561-4-96, indica que no cabe distinguir entre mermas y desmedros basándose en la etapa del proceso productivo en que se encontraba el bien, y que la Administración reconoce que los envases de vidrio utilizados en la comercialización de bebidas están expuestas a rotura atendiendo a su propia naturaleza, admitiendo la ocurrencia de mermas de botellas.

Que agrega que en cumplimiento de la definición del concepto de "mermas" en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, introducida por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, presentó a los auditores el Informe Técnico elaborado por la SGS del Perú S.A. respecto de las mermas de productos terminados y botellas en el Almacén de Productos terminados de sus plantas de Ate, Callao, Trujillo y Motupe y un Informe Complementario respecto de las mermas de productos terminados y botellas en el almacén de productos terminados de sus plantas, así como un informe técnico elaborado por la Cía. Manufacturera de Vidrio del Perú Ltda. S.A. sobre la naturaleza de los envases de vidrio y las causas de las roturas.

Que refiere que en los informes técnicos elaborados por SGS del Perú S.A. puede observarse que las mermas y roturas representan porcentajes muy por debajo del estándar de las empresas industriales en el país y que son razonablemente aceptables para la industria cervecera, por lo que resulta aplicable el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21290, asimismo alega que así como ocurre en los procesos de evaporación y transformación típicos de las mermas, determinados bienes que intervienen en el proceso productivo desaparecen a lo largo del mismo, siendo imposible acreditar su destrucción.

Que manifiesta que las roturas materia de reparo no pueden considerarse como "desmedros" debido a que éstas no ocurren de forma programada de manera que pueda ser acreditada por un notario, sino de manera imprevista y fortuita, adicionalmente, señala que si bien se dan mermas y roturas en la producción de cerveza, se trata de hechos no deseados por la empresa, siendo uno de sus objetivos reducirlas al mínimo.

Que indica que la Administración no ha acreditado que los porcentajes de mermas que se presentan en los informes presentados excedan los que normalmente se produzcan en empresas del mismo giro o negocio, además debe tenerse en cuenta que mediante Resoluciones N° 11915-3-2007 y 07827-1-2008 se ha emitido pronunciamiento respecto de casos similares y se ha levantado el reparo efectuado.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 00094541 de fojas 985 a 994, 999 a 1001 del Expediente N° 21010-2005, la Administración requirió a la recurrente que sustentara con la documentación probatoria correspondiente (informe técnico, reporte con la cantidad de productos mermados, valorización, asientos contables etc.) las mermas contabilizadas en la Cuenta 15950 cuyos importes detalló en el anexo 4 adjunto a dicho requerimiento, teniendo en cuenta que el legislador estableció los requisitos necesarios para su deducción.

Que según lo consignado en el Anexo a los resultados de dicho requerimiento (fojas 970 a 974 del Expediente N° 21010-2005), la recurrente mediante escrito de 26 de noviembre de 2004 señaló que las "mermas y roturas" de productos terminados y envases en el almacén de productos terminados ocurrían como consecuencia de la naturaleza propia de los envases de vidrio y adjuntó los informes técnicos elaborados por SGS del Perú S.A. y Cía. Manufacturera del Perú Ltda. S.A. respecto de aquéllas ocurridas en sus plantas de Ate, Callao, Trujillo y Motupe en los años 2000 y 2001, no obstante la Administración reparó como desmedros no acreditados las pérdidas de existencias denominadas por la recurrente como mermas y roturas en el almacén de productos terminados, detallados en el Anexo N° 4 (fojas 954 a 965 del Expediente N° 21010-2005) de dicho resultado, al considerar que no era aplicable el concepto de merma por no generarse tales pérdidas por la naturaleza del producto o por operaciones normales de la actividad, sino por negligencia o descuido o causa de fuerza mayor del personal a cargo de los almacenes o montacarguistas, y porque la definición de tal concepto no incorpora a las ocurridas en etapas posteriores al proceso productivo, bajo el entendido que las roturas correspondían al proceso de despacho y distribución, y debido a que la recurrente no contaba con controles que permitieran identificar el origen y la naturaleza de la rotura de sus productos en el almacén de productos terminados, ya sea por explosión, manipuleo, accidente, etc.

Que el artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, dispone que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del mismo, siendo que en todos los casos, el reintegro del crédito fiscal deberá efectuarse en la fecha en que corresponda declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan los hechos que originan el mismo, excluyéndose de la obligación del reintegro, entre otros supuestos, las mermas y desmedros debidamente acreditados, debiendo tenerse en cuenta lo establecido en el Reglamento de la Ley y en las normas del Impuesto a la Renta.

Que el numeral 4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, cuyo Títutlo I fue sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, indica que la desaparición, destrucción o pérdida de bienes cuya adquisición generó un crédito fiscal, así como la de bienes terminados en cuya elaboración se hayan utilizado bienes e insumos cuya adquisición también generó crédito fiscal, determina la pérdida del crédito, debiendo reintegrarse en la fecha en que correspondía declarar las operaciones que se realicen en el período tributario en que se produzcan tales hechos, con excepción de las mermas y desmedros debidamente acreditados de conformidad con el Impuesto a la Renta, entre otros.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, 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 esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, dispone que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37° de la Ley, se entiende por: 1) merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, 2) desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Que asimismo, agrega dicho inciso que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, siendo que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción, y que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, siendo que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que de las normas glosadas se advierte que la diferencia entre merma y desmedro, consiste principalmente en que la primera constituye una pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias (es decir una pérdida cuantitativa), en tanto que el segundo implica una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinadas.

Que se desprende de las normas citadas, que las causas que originan las mermas pueden estar referidas a la naturaleza inherente de las existencias y/o al proceso productivo de éstas, siendo que en el caso de los desmedros la normativa del Impuesto a la Renta no indica expresamente las causas que los originan, de lo que fluye que sea que se trate de mermas o de desmedros, éstos pueden presentarse dentro o fuera de un proceso productivo.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 03722-2-2004, atendiendo a la definición de merma establecida en reiterada jurisprudencia de este Tribunal como la N° 675-2-2001 y 2684-4-203[3], que ha

[3] En los períodos analizados en dichas resoluciones, no existía una definición normativa de lo que debía entenderse como merma y desmedro en la legislación del Impuesto a la Renta , habiendo este Tribunal considerado que la primera implicaba una pérdida en la cantidad del bien, mientras que la segunda correspondía a una disminución de su calidad, diferencia que

sido recogida en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF antes citado, ha establecido que las mermas y desmedros además de ocurrir en el proceso productivo pueden producirse por el manipuleo de los bienes y que se trata de una pérdida de orden cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, concluyéndose que las pérdidas que ocurren por la naturaleza frágil propia de los vidrios comercializados y transportados por la recurrente desde el puerto de embarque hasta su entrega al consumidor final, constituyen mermas.

Que asimismo, según lo ha establecido este Tribunal en la Resolución N° 06437-5-2005, la pérdida que se produce como consecuencia del manipuleo de los envases de vidrio constituyen mermas pues ocurren por la naturaleza frágil propia de tales bienes, que los hacen susceptibles de ser destruidos fácilmente ante una caída o golpe durante su manipuleo y/o comercialización, o ser reducidos a pedazos inservibles.

Que en el mismo sentido, en Resoluciones, tales como la N° 199-4-2000 y 16274, este Tribunal ha establecido que el concepto de "merma" comprende la pérdida de productos en el proceso de elaboración y de envasado de cerveza, la rotura de botellas llenas dentro del almacén de la Planta y en el manipuleo de embarque del depósito a los medios de transporte, y las pérdidas susceptibles en operaciones que se realizan normalmente, tales como la cerveza envasada que no reúne las condiciones formales para su venta, como igualdad de niveles o contenido, etc., que se suele entregar al personal ó gratuitamente al público.

Que en tal sentido, estando a la definición establecida en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y a los criterios jurisprudenciales antes expuestos, las pérdidas de líquido y botellas producidas por roturas de envases de cerveza en los almacenes de productos terminados debido a su manipuleo en el citado almacén constituían mermas al producirse por la naturaleza frágil propia de los envases de vidrio que los hace susceptibles de ser destruidos fácilmente ante una caída o golpe durante su manipuleo y/o comercialización, careciendo de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que constituían desmedros.

Que se aprecia a fojas 691 a 761 del Expediente N° 21010-2005, los informes técnicos elaborados por SGS del Perú S.A. respecto de las mermas ocurridas en sus plantas de Ate, Callao, Trujillo y Motupe en el año 2000, entre otros, en los que se describe los procedimientos seguidos, la metodología empleada y las pruebas realizadas a efecto de calcular los porcentajes de mermas aplicados por la recurrente.

Que consecuentemente, al haberse demostrado que las pérdidas por rotura de envases y líquido en el almacén de productos terminados debido al manipuleo constituyen mermas, las que se encuentran sustentadas en los informes técnicos elaborados por SGS del Perú S.A. antes mencionados, no habiendo la Administración acreditado que los porcentajes de mermas utilizados por la recurrente excedan a los que normalmente se producen en empresas del mismo giro del negocio, toda vez que la observación de la Administración radicaba en su naturaleza de desmedros y no de mermas, corresponde dejar sin efecto el reparo efectuado al no encontrarse arreglado a ley y declarar fundada la apelación en tal extremo.

d) Gastos ajenos al giro del negocio (guardianía y vigilancia)

Que conforme el Anexo N° 8 de las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 971 a 974 del Expediente N° 21011-2005), la Administración reparó el crédito fiscal de enero a marzo, junio y julio de 2000, por la proporción no reconocida (59%) de los gastos de seguridad de la recurrente respecto del inmueble ubicado en Av. Pardo y Aliaga N° 666, San Isidro, al considerar que correspondían a gastos compartidos con otras empresas del grupo Backus, y del mes de diciembre de 2000 por gastos de vigilancia ajenos al giro del negocio (residencia de gerentes).

---

ha sido reconocida por el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, por lo que el criterio desarrollado en ellas se mantiene vigente.

Que la Administración señala que algunos comprobantes de pago por servicios de vigilancia no le corresponden a la recurrente, pues según los anexos de facturación los beneficiarios son otras empresas (Corporación, SAM, residencia de los gerentes), asimismo que los servicios de vigilancia proporcionados a la casa de valores ubicada en Av. Pardo y Aliga N° 666, San Isidro, son compartidos con otras empresas que también tienen oficinas administrativas en el mencionado inmueble (Corporación Backus y Johnston S.A.).

Que agrega que de acuerdo al contrato de arrendamiento celebrado por Corporación Backus y Johnston S.A. con la recurrente, el área materia de arrendamiento del inmueble antes mencionado fue de 803.79m2, que sería destinado exclusivamente para el funcionamiento de las oficinas de la recurrente, no habiéndose contemplado que el pago de los servicios de vigilancia del inmueble en su totalidad sería asumida por la recurrente.

Que añade que de acuerdo a la declaración jurada de autoavalúo, el citado predio tiene 1,495.31m2 de área total construida, por lo que luego de evaluar que los gastos por guardianía no le correspondían en 100% a la recurrente, solo el 41% resultaba deducible por lo que la diferencia de 59% de los citados gastos fue materia de reparo, siendo que el citado porcentaje (41%) fue calculado sobre la base de los m2 arrendados y los m2 del área construida del inmueble.

Que refiere que en el caso de los gastos por vigilancia a las residencias de los gerentes de diciembre de 2000, se reparó el 100% de dichos gastos al ser ajenos al giro del negocio.

Que por su parte, la recurrente sostiene en cuanto a los servicios de vigilancia del local de Pardo y Aliaga, que la Administración ha creado un nuevo límite a la deducción de gastos de vigilancia en función a los metros cuadrados arrendados, limite no previsto en la Ley del Impuesto a la Renta ni en la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo que diversas resoluciones del Tribunal como la Resolución N° 01153-5-2003 se reconoce la casualidad de los servicios de vigilancia sin más restricción que su prestación efectiva a favor del contribuyente.

Que agrega que el hecho que terceros se beneficien indirectamente de los servicios de vigilancia no desvirtúa la necesidad de contar con dichos servicios para garantizar el buen funcionamiento de las actividades de la empresa, siendo que dicha posición ha sido reconocida en la sentencia de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 600-2007.

Que indica que en el inmueble objeto de vigilancia se ubican las oficinas en las que desarrollan operaciones diarias el presidente ejecutivo y el vicepresidente de la compañía, hay reuniones frecuentes de directores y los gerentes de la empresa y donde se administra una importante cartera de acciones lo que implica la tenencia de certificados de acciones y el pago de dividendos en efectivo o cheques de una importante cantidad de accionistas comunes y de inversión, por lo que brindar seguridad eficiente a estas oficinas supone que las personas encargadas realicen acciones que involucren todo el edificio, lo que no significa que ello desvirtúe su necesidad de contar con dichos servicios para garantizar el funcionamiento de las actividades de la empresa.

Que apunta que los gastos de vigilancia no son compartidos con terceras empresas, pues la relación contractual fue pactada únicamente con Backus, no tratándose de un caso en el cual se esté pagando obligaciones de otros ocupantes del edificio.

Que respecto del servicio de vigilancia de la residencia de los gerentes, sostiene que fue contratado en el mes de diciembre de 2000 ante la gran inseguridad que se vivía en aquella época (secuestros), por ser el mes de mayor volumen de ventas de la empresa y de mayores actividades de la plana gerencial, es la época en se llevan a cabo frecuentes reuniones de supervisión de resultados del ejercicio y de planeamientos del siguiente año, siendo que la causalidad de los gastos de seguridad y vigilancia de personal de dirección que resulta clave para el funcionamiento de las empresas ha sido reconocido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 644-4-2001, 2145-1-2005 y 668-3-99.

Que mediante el Anexo del Requerimiento N° 00094756 (fojas 684 a 688 del Expediente N° 21010-2005), la Administración requirió a la recurrente que acreditase la relación de causalidad del gasto con la fuente generadora de renta de los gastos contabilizados en la Cuenta Contable 63952 - Guardianía y Vigilancia detallados en el anexo adjunto a dicho requerimiento, debiendo adjuntar la documentación probatoria respectiva, tales como comprobantes de pago con su respectiva liquidación por puesto de vigilancia, cantidad de horas trabajadas, equipos utilizados, medios de transporte y comunicación, empleados, etc.

Que en el Anexo a los resultados del referido requerimiento (fojas 681 a 683 del Expediente N° 21010-2005), la Administración señaló que la recurrente presentó facturas por servicios de vigilancia con sus liquidaciones por el servicio brindado de sus proveedores Boinas Azules, Defense, Caesa etc. y contratos celebrados por el citado servicio, no obstante, la Administración señaló que los gastos contabilizados en la cuenta contable 63952 - Guardanía y Vigilancia no le corresponden en 100% a la recurrente siendo deducible solo el 41% de dichos gastos que están ligados al mantenimiento de la fuente, dado que se detectaron comprobantes de pago que en sus anexos de facturación detallaban que el servicio era brindado a otras empresas, siendo que el porcentaje ha sido calculado en función al área arrendada y el área construida del inmueble y que con relación a los gastos de vigilancia por residencia de gerentes se reparó el íntegro conforme se detalló en el anexo de los citados resultados por ser ajenos al giro del negocio.

Que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Venta, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, y que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes: a) que 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.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando además los criterios de razonabilidad y proporcionalidad y que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas por el contribuyente.

Que obra a fojas 555 a 564 del Expediente N° 21011-2005, copia del contrato de servicios de vigilancia, seguridad y radio comunicaciones celebrado entre la recurrente y la empresa Boinas Azules S.A. a ser prestado en las instalaciones fabriles y administrativas de la recurrente, así como servicios de seguridad personal a su staff de gerencia.

Que según el citado contrato Boinas Azules S.A. prestaría servicios de vigilancia de los accesos (control de entrada y salida de vehículos y personas), torreones de las plantas industriales u oficinas administrativas, puntos críticos seguridad física a los funcionarios de la recurrente que se indiquen, seguridad domiciliaria, servicios de radio operación de comunicaciones, servicios de supervisión de oficinas administrativas, supervisión en general, patrullaje de las plantas industriales y administrativas.

Que por su parte, obran a fojas 652 a 680 del Expediente N° 21010-2005 copias de las facturas emitidas por Boinas Azules S.A., Consultoría y Acción Empresarial S.A. – CAESA y Defense S.A. por la prestación de servicios de vigilancia, patrullaje, con personal especializado en "casa de valores", apoyo en ronda, entre otros.

Que conforme ha reconocido la Administración en el valor impugnado, los citados servicios fueron prestados en el inmueble ubicado en Av. Pardo y Aliaga N° 666, San Isidro, el que fue arrendado por la recurrente con fecha 2 de enero de 1999 a Corporación Backus S.A. por un área de 803.79m2, a efecto que sea destinado para el funcionamiento de oficinas de la recurrente.

Que según se verifica de las diversas publicaciones efectuadas en los diarios de circulación nacional durante el ejercicio 2000 que obran a fojas 467 a 482 del Expediente N° 21011-2005, el inmueble antes referido era el Departamento de Valores de la recurrente, destinado a la realización de juntas de accionistas, entregas de certificados de acciones y pagos de dividendos en efectivo a los accionistas por sumas considerables de dinero.

Que en tal sentido, dada la naturaleza del negocio y en razón a las actividades realizadas en el inmueble antes citado (realización de juntas, entrega de dividendos en efectivo, etc.) resultaba razonable que la recurrente contratase servicios de seguridad para sus fábricas y oficinas administrativas como las ubicadas en Av. Pardo y Aliaga N° 666, San Isidro, por lo que los gastos de vigilancia en el citado inmueble guardaban relación con el mantenimiento de la fuente generadora de rentas.

Que si bien la Administración señala que los citados gastos eran compartidos por la recurrente con otras empresas, ello no se aprecia de la documentación que obra en autos, toda vez que las facturas materia de reparo han sido emitidas a la recurrente no apreciándose de los anexos adjuntos a algunas de ellas (fojas 678, 676, 666, 664, 657, 655 y 652 del Expediente N° 21010-2005) mención alguna a otra empresa distinta a la recurrente, siendo que además de acuerdo al contrato de seguridad antes mencionado, los citados servicios fueron contratados y cancelados por la recurrente, no apreciándose documentación que acreditase lo contrario, en tal sentido, corresponde que los gastos anotados en la cuenta 63952 materia de reparo respecto del citado inmueble sean deducidos en su totalidad y no únicamente el 41% como ha efectuado la Administración, por lo que corresponde dejar sin efecto el reparo y declarar fundada la apelación en tal extremo.

Que cabe señalar que no se encuentra acreditado en autos que en el citado inmueble existieran oficinas de terceras empresas distintas a la recurrente que se vieron beneficiados indirectamente con la prestación de tales servicios como afirma la Administración, siendo que aun en este supuesto, ello no enerva la calidad de gasto deducible de la recurrente quien utilizó el servicio.

Que respecto de los gastos por servicios de guardianía prestado en las residencias de los gerentes, obra a foja 651 del Expediente N° 21010-2005 copia de la factura por prestación de servicios de seguridad de 1 de diciembre de 2000, siendo que por el concepto "Residencia" se facturó la suma de S/.81,800.59 que es materia de reparo (fojas 650 del Expediente N° 21010-2005 y foja 971 del Expediente N° 21011-2005).

Que si bien es cierto, podía resultar razonable la contratación de servicios de seguridad destinados al resguardo de los domicilios de los funcionarios de una empresa en circunstancias particulares de violencia producida en el período de autos, no obstante no se encuentra acreditado con la documentación respectiva, que los citados servicios hubieran sido prestados en las residencias de los funcionarios de la recurrente cuyas funciones estuvieran relacionadas con la marcha del negocio, no resultando suficiente para acreditar ello la simple consignación de la glosa "residencia" en el anexo de la factura reparada, sin haberse indicado las direcciones en que dicho servicio fue prestado, los funcionarios a que éstas correspondían ni las funciones que éstos desempeñaban al interior de la empresa, por lo que corresponde mantener el reparo y declarar infundada la apelación en tal extremo.

Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0005698 a 012-003-0005709 (fojas 1381 a 1400 del Expediente N° 21010-2005), han sido emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000, por reparos a la base de cálculo por ventas de envases y cajas perdidos e irrecuperables efectuadas a los distribuidores de la recurrente y de envases y cajas plásticas a Cervecería

San Juan S.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A., por debajo del valor de mercado, así como por la modificación del coeficiente en base a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002266 y 012-03-0001960.

Que los numerales 1, 3 y 4 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, establecen que en los casos de ventas, aporte de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, el valor asignado a los bienes para efectos del Impuesto será el de mercado y que si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente, considerándose como valor de mercado, para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes, el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes, será el valor de tasación; para las transacciones entre empresas vinculadas económicamente, el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes y de no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado.

Que conforme se ha analizado en el acápite referido al Impuesto General a las Ventas, respecto de los reparos por ventas de envases y cajas perdidos e irrecuperables efectuadas a los distribuidores de la recurrente, tales entregas no constituían ventas ni transferencias de propiedad de bienes a los distribuidores sino que tenían la calidad de indemnización, por lo que no le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde dejar sin efecto el reparo en tal extremo y declarar fundada la apelación en cuanto al mismo.

Que asimismo, respecto a la venta de envases y cajas plásticas a sus filiales, conforme se indicó precedentemente, al tratarse de operaciones de venta entre vinculadas debía atenderse a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante, los valores aplicados por la Administración no correspondían a operaciones efectuadas con terceros no vinculados en condiciones iguales o similares, sino a operaciones realizadas en razón a accidentes o robos, mermas y desmedros, y no a la venta simple de envases y cajas como se trataba el caso de autos, no pudiéndose afirmar que se trate a valores que corresponden al valor de mercado por las circunstancias especiales que rodearon tales operaciones por lo que tampoco encajan en los supuestos contemplados en los numerales 1 y 3 del artículo 32° antes citados, por lo que debe declararse fundada la apelación en cuanto a este extremo, debiendo la Administración proceder a determinar el valor de mercado de acuerdo a ley.

Que en cuanto a la modificación de los coeficientes aplicables para el cálculo de los citados pagos a cuenta, cabe indicar que la Administración ha obtenido el coeficiente para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2000, de los datos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0002266 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, no obstante la recurrente interpuso recurso de reclamación contra el citado valor, que fue resuelto mediante Resolución de Intendencia N° 0150140003850 y contra la cual ha interpuesto recurso de apelación, el que viene tramitándose ante esta instancia bajo el Expediente N° 13789-2005, en tal sentido, la Administración deberá estar a los resultados del referido procedimiento contencioso, a efecto de determinar en definitiva el coeficiente aplicable para los pagos a cuenta de los citados períodos.

Que en cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2000, debe indicarse que la Administración ha obtenido el coeficiente en virtud a los datos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-03-0001960 emitida respecto del ejercicio 1999, respecto de la cual la Administración ha emitido la Resolución de Intendencia N° 0150150000879 en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05995-1-2008, contra la cual la recurrente ha interpuesto recurso de apelación mediante Expediente N° 01500350006011 (fojas 1818 del Expediente N° 21010-2005) que se encuentra en trámite, por lo que la Administración deberá estar a los resultados del referido procedimiento

contencioso, a efecto de determinar el coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta de los citados períodos.

Multas

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-000557 a 012-002-0005568 (fojas 1028 a 1051 del Expediente N° 21011-2005), han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de los reparos al débito y crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, los que han sido mantenidos o dejados sin efecto en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de tales sanciones.

Que respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005569 a 012-002-0005580 (fojas 1401 a 1412 del Expediente N° 21010-2005), éstas han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en virtud a los reparos efectuados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000 por ventas de envases y cajas perdidos e irrecuperables a los distribuidores de la recurrente y ventas de envases y cajas a sus filiales Cervecería San Juan S.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A., ambas efectuadas por debajo del valor de mercado y por modificación del coeficiente.

Que conforme se ha expuesto precedentemente, el reparo por ventas de envases y cajas perdidos e irrecuperables a los distribuidores de la recurrente antes citado han sido dejado sin efecto en esta instancia, asimismo, respecto del reparo por ventas de envases y cajas a sus filiales Cervecería San Juan S.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A. se ha ordenado que la Administración determine el valor de mercado de acuerdo a ley, siendo que en cuanto a la modificación del coeficiente aplicable para el cálculo de los citados pagos a cuenta, la Administración deberá estar a los resultados de los procedimientos contenciosos vinculados a las Resoluciones de Determinación N° 012-03-0001960 y 012-003-0002266 emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 (seguidos en los Expedientes N° 13789-2005 y 01500350006011), por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de tales sanciones en cuanto a tales extremos.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0005581 a 012-002-0005584 (fojas 404 a 421 del Expediente N° 21035-2005), han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, al considerar la Administración que la recurrente no efectuó las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de julio, octubre, noviembre y diciembre de 2000 respecto de intereses de préstamos obtenidos de entidades financieras no domiciliadas para la compra de acciones de la Compañía Cervecera del Sur del Perú S.A.A. del año 2000[4].

Que los incisos a) y e) del artículo 56° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, disponen que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinará aplicando, entre otros, a los intereses provenientes de créditos externos: uno por ciento (1%), siempre que cumplan con los siguientes requisitos: 1) en caso de préstamos en efectivo, que se acredite el ingreso de la moneda extranjera al país y 2) que el crédito no devengue un interés anual al rebatir superior a la tasa preferencial predominante en la plaza de donde provenga, más tres (3) puntos (inciso a); a "Otras Rentas", inclusive los intereses derivados de créditos externos, que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1 del inciso a) ó en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2 del mismo inciso, y los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual

[4] Cabe señalar que las citadas resoluciones de multa fueron emitidas como resultado del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente con la Orden de Fiscalización N° 040011135090 respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta – No Domiciliados del ejercicio 2000.

se encuentre vinculada económicamente, con excepción de lo dispuesto en el inciso b): el treinta por ciento (30%) (inciso b).

Que el inciso a) del artículo 30° del Reglamento de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo 122-94-EF, señala que para efecto de la aplicación de la tasa a que se refiere el inciso a) del artículo 56° de la Ley, se tendrá en cuenta que los créditos externos, en efectivo o bajo otra modalidad, deben estar destinados a cualquier finalidad relacionada con el giro del negocio o actividad gravada, así como a la refinanciación de los mismos.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 71° de la precitada Ley, señala que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por Ley.

Que según se aprecia de la resoluciones de multa citadas (fojas 404 a 421 del Expediente N° 21035-2005), las sanciones aplicadas se han originado como resultado que la Administración ha considerado que la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de No domiciliados por los pagos de los intereses de los préstamos a entidades financieras no domiciliadas con la tasa de 30% (Otras Rentas) y no de 1% como hizo la recurrente, dado que según afirma, los gastos por los citados intereses no resultaban deducibles por no estar destinados a generar rentas gravadas en el país o mantener la fuente productora, esto es por no cumplir con el requisito de relación de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, a efecto de determinar si la recurrente incurrió en la infracción de no retener por las rentas percibidas por no domiciliados, es preciso determinar si la recurrente debía efectuar las retenciones con la tasa del 1% como hizo, supuesto en el cual no habría configurado la infracción citada, o con la tasa del 30%, siendo que para ello debe dilucidarse en primer lugar si los intereses pagados a beneficiarios del exterior se encontraban vinculadas al giro del negocio o a la actividad gravada de la recurrente.

Que sobre el particular cabe señalar que mediante Resolución de Determinación N° 012-003-007646 emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la Administración ha efectuado, entre otros, un reparo a la recurrente por los gastos financieros por concepto de los citados intereses y diferencia de cambio originados por el préstamo bancario del exterior obtenido para la adquisición de acciones de la Compañía Cervecera del Sur S.A.A por considerar que no cumple con el requisito de causalidad del gasto, siendo que la apelación vinculada a dicho valor viene siendo tramitada en el Expediente N° 7860-2006 de este Tribunal.

Que en tal sentido, toda vez que la causalidad del citado gasto será materia de análisis en el Expediente N° 7860-2006 antes citado, lo que determinará si la tasa aplicable para efecto de las retenciones del impuesto debió ser del 1% o 30% y por ende la comisión o no de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario materia de autos, corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en los resultados del procedimiento contencioso iniciado en el citado expediente respecto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007646, a efecto de determinar la procedencia de las sanciones materia de autos.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 22 de febrero de 2010, con la asistencia de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0035-2010-EF/TF que obra en autos a foja 1801 del Expediente N° 21010-2005.

Con las vocales Flores Talavera, Zúñiga Dulanto y Guarníz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los Expedientes N° 21010-2005, 21011-2005 y 21035-2005.
2. **DECLARAR INFUNDADA** la apelación contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación en el extremo referido a los reparos al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por exceso de gastos de representación por visitas a fábrica de clientes de distribuidora y gastos de vigilancia de residencia de gerentes y multas vinculadas.
3. **DECLARAR FUNDADA** la apelación en relación al reparo al Impuesto General a las Ventas y a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y Resoluciones de Multa N° 012-002-0005569 a 012-002-0005580, por ventas de envases y cajas a sus filiales Cervecería San Juan S.A. y Agua Mineral Litinada San Mateo S.A.A., debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución.
4. **DECLARAR FUNDADA** la apelación en lo demás que contiene, debiendo proceder la Administración de acuerdo a lo expuesto en la presente resolución respecto a las multas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta y por no retener el Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL

GUARNÍZ CABELL
VOCAL

Falconí Sinche
Secretario Relator
ZD/SG/mgp