



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

EXPEDIENTE N° : 11940-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 18 de octubre de 2016

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0250140012197/SUNAT emitida el 31 de mayo de 2010 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT<sup>1</sup>, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003577 a 012-003-0003590 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003628 a 012-002-0003642, 012-002-0003644 a 012-002-0003655, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, intereses por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero y febrero de 2002, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene respecto del reparo por las retenciones a no domiciliados, que contrató los servicios de asesoramiento técnico de la empresa no domiciliada Stoller Associates, prestándose dichos servicios íntegramente en el exterior, por lo que no fueron considerados como rentas de fuente peruana, y en consecuencia no efectuó las retenciones de no domiciliado, siendo que la Administración incurre en error al considerar que los pagos por dicho servicio constituyen pagos de regalías, sin tener en cuenta que la naturaleza del servicio es de consultoría y asesoramiento técnico, no existiendo transferencia de conocimientos o de información.

Que indica sobre los reparos por actos de liberalidad, que su empresa alquiló un departamento en Trujillo para que sea utilizado como hospedaje por sus trabajadores, quienes desarrollan labores de supervisión en las plantaciones donde vende sus productos, por lo que era necesario contar con un hospedaje cercano a dichas plantaciones.

Que respecto al gasto por alquiler de vehículos, señala que alquiló tres vehículos que fueron destinados a su Gerente General, Gerente Administrativo y Jefe de Almacén, para el desarrollo de sus actividades en la empresa, como son movilizaciones para gestiones bancarias, visita de clientes, proveedores y distribuidores, siendo que el carecer de documentos de control para la utilización de dichos vehículos no supone que el gasto no sea deducible.

Que sobre el reparo por la pérdida en la venta de vehículos usados, refiere que dichos vehículos que forman parte de su activo, fueron vendidos a un valor por debajo del costo de libros, debido a que ese era su valor de mercado en el ejercicio 2002, y que para objetar el valor asignado, la Administración debió indicar cuál es el valor que corresponde a dichos bienes a partir de la información que posea en su base de datos, y no limitarse simplemente a repararlo.

Que señala para el caso del reparo por intereses presuntos por préstamos de \_\_\_\_\_ que suscribió un contrato de mutuo con dicha empresa, pactando que el mismo no generaría el pago de intereses, lo que ha sido acreditado con la copia del contrato y copia de los registros contables del deudor.

<sup>1</sup> Actualmente Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que indica con relación al gasto por arrendamiento de motos, que arrendó tres motos que eran utilizadas por locadores de servicios para que puedan supervisar las plantaciones donde eran utilizados los fertilizantes que vendía la empresa, acreditando el gasto con los contratos de alquiler y con los recibos de pago del impuesto correspondiente, siendo que la Administración sustenta su observación únicamente en el hecho que las motos habrían sido entregadas a trabajadores independientes, sin señalar el fundamento legal que ampara su conclusión.

Que menciona sobre el reparo por adquisición de activos cargados a gasto, que está referido al contrato de servicios para el estudio de factibilidad de la instalación de una planta industrial desmontable con la empresa \_\_\_\_\_ siendo que por razones económicas y de mercado, no se llegó a ejecutar tal proyecto, por lo que no correspondía considerar dicho gasto como parte del costo de un activo que finalmente nunca llegó a existir, por lo que la observación de la Administración carece de sustento.

Que en cuanto a la observación por retenciones no efectuadas por supuestas regalías, menciona que suscribió un contrato de asistencia técnica con la empresa no domiciliada \_\_\_\_\_, la que le brindó asistencia para el diseño de estrategias de comunicación y en la administración del ciclo de vida de los productos que comercializa, siendo que la Administración incurre en un error al considerar que lo que se paga a dicha empresa son regalías, únicamente porque el servicio es prestado por Jerry Stoller, quien es accionista y representante legal de la empresa \_\_\_\_\_ a la que se le pagan regalías.

Que sobre los gastos de viaje, indica que éstos corresponden al viaje de su gerente general a Santiago de Chile para participar en una conferencia y ver la posibilidad de incursionar en el mercado chileno, lo que resulta suficiente para acreditar la necesidad del viaje, y su vinculación con la generación de renta gravada.

Que respecto al reparo al débito fiscal por retiro de bienes, menciona que el combustible y sacos de tela fueron utilizados para las bombas de agua en chacras pertenecientes a terceros, con el fin de realizar pruebas y demostraciones de sus productos a favor de potenciales clientes, y que la Administración califica como retiro de bienes dichas entregas, sin analizar que dichos bienes consisten en medios de promoción y/o publicidad para la venta de sus productos.

Que en cuanto a la observación referida a la ventas de bienes gravadas con el Impuesto General a las Ventas sin el beneficio tributario establecido en la Ley N° 27400, indica que se trata de los productos Releaf y Stabilizer, comprendidos en la Partida 31.05.90.90.00, que gozan del beneficio de la citada norma, sin embargo por un error involuntario se consignó en la DUA de importación la Partida 38.24.90.99.99, la cual no está incluida en el beneficio. No obstante ello, correspondía que la Administración evalué las importaciones anteriores que ha realizado su empresa, según las DUAs que contienen la partida correcta, siendo que por un error formal no se debe desconocer o denegar un beneficio tributario.

Que sobre los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas indica que las compras de plantas de paltas muertas se efectuaron debido a que sus fertilizantes causaron la muerte de las plantas pertenecientes a la empresa \_\_\_\_\_ por lo cual asumió el costo de las mismas con la finalidad de mantener al cliente, por lo que en tal sentido, el gasto observado se encuentra vinculado con la generación de renta gravada.

Que añade respecto a la observación de compra de fertilizantes de la competencia, que su empresa adquiría dicho producto para utilizarlo en la promoción de sus ventas, en trabajos de investigación y experimentación, debiendo considerarse como gastos de promoción de sus productos.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en cuanto al reparo a los gastos de asesoría legal por una demanda de un tercero, menciona que contrató los servicios de un asesor legal para defender a la empresa, con el fin de mantener el prestigio de la misma en el mercado, lo que está vinculado con la generación de la renta.

Que sobre los reparos al vehículo alquilado para su gerente general, refiere que se obligó contractualmente a la reparación del mencionado vehículo, y que al ser utilizado para actividades de la empresa se cumplía con el principio de causalidad; asimismo, sobre los gastos de reparación de un vehículo entregado en calidad de préstamo por la empresa Peñaranda, señala que se obligó a ello de manera verbal.

Que en cuanto a los gastos de capacitación y la compra del celular entregado a su contador independiente, refiere que no hay impedimento legal para brindar capacitación a un personal independiente, no pudiéndose considerar ello como una liberalidad como pretende la Administración; agrega que el celular le fue entregado con la finalidad de mantener contacto por asuntos relacionados a la empresa.

Que finalmente, sobre el reparo a los gastos contenidos en los tickets aéreos de Lima - Chiclayo, menciona que su Gerente Comercial, realizó dicho viaje para promocionar sus productos.

Que la Administración señala que como consecuencia del proceso de fiscalización iniciado a la recurrente sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, efectuó reparos vinculados con el Impuesto a la Renta, por actos de liberalidad (alquiler de un departamento, alquiler de vehículos, y gastos de mantenimiento de los vehículos), por pérdidas no sustentadas ocasionadas por la venta de tres vehículos por precios menores a su costo computable, por intereses presuntos que corresponden al préstamo efectuado a la empresa Stoller Colombia, por gastos y provisiones sin documentación sustentatoria y gastos registrados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, asimismo, por adquisición o mejoras de activos cargados a gastos y gastos de viaje no vinculados con la generación de renta gravada.

Que agrega que respecto del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, reparó las retenciones no efectuadas por regalías utilizadas económicamente en el país.

Que vinculado con el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y el gasto del Impuesto a la Renta, menciona que reparó gastos de terceros, que corresponden a gastos de viaje de trabajadores independientes, gastos de mantenimiento y/o reparación de vehículo ajeno, tickets aéreos, y compra de un celular.

Que indica que también observó el uso indebido del crédito fiscal por adquisiciones de plantas de paltas muertas, compra de fertilizantes de su competencia y gastos de asesoría legal por demanda de un tercero, por no estar destinados a operaciones por las cuales se deba pagar el impuesto. Asimismo, reparo el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por retiro de bienes gravados con el impuesto, que corresponde a combustible y sacos de tela, así como por el uso indebido del beneficio tributario establecido en la Ley N° 27400.

Que finalmente, refiere que como consecuencia de dichas observaciones, se configuraron las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

    3



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en el presente caso, mediante Carta N° 030011087110-01 SUNAT y Requerimiento N° 00173177<sup>2</sup>, notificados el 5 de enero de 2004 (folios 379 y 423), la Administración inició el procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, siendo que como consecuencia de dicho procedimiento emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003577 a 012-003-0003590, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003628 a 012-002-0003642, 012-002-0003644 a 012-002-0003655<sup>3</sup>, conforme el siguiente detalle:

- Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1091 a 1101) por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por los siguientes reparos: (i) Actos de liberalidad, (ii) Pérdidas sin sustento en venta de vehículos, (iii) Intereses presuntos, (iv) Gastos de terceros, (v) Gastos y provisiones sin documentación sustentatoria, (vi) Gastos registrados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, (vii) Adquisición o mejoras de activos cargados a gastos<sup>4</sup> y (viii) Gastos de viaje sin vinculación con la generación de renta gravada.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0003578 (folios 1087 a 1090) por intereses por omisión de los pagos a cuenta en los meses de enero y febrero de 2002, por reparos en la base imponible.
- Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590 (folios 795 a 824) por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por reparos al débito fiscal por: (i) Retiro de bienes gravados con el impuesto, y (ii) Uso indebido de partida arancelaria con el beneficio tributario establecido en la Ley N° 27400; asimismo, efectuó reparos al crédito fiscal por: (i) Bienes que no están destinados a operaciones por las cuales se deba de pagar el Impuesto General a las Ventas, y (ii) Crédito fiscal de desembolsos que no se consideran gasto ni costo para efectos del Impuesto a la Renta.
- Resoluciones de Multa N° 012-002-0003628 a 012-002-0003642, 012-002-0003644 a 012-002-0003655 (folios 851 a 904) por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 13 del artículo 177° y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar si los reparos que sustentan los valores impugnados y las sanciones establecidas se encuentran arreglados a ley.

## **Resolución de Determinación N° 012-003-0003577**

### **i. Actos de liberalidad**

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1097 a 1099), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por actos de liberalidad por la suma de S/. 71 883,00, siendo que dicho concepto está conformado por las siguientes observaciones: (i) Alquiler de un departamento en Trujillo por S/. 13 088,00, (ii) Alquiler de vehículos por S/. 58 102,00, y (iii) Gastos por mantenimiento de vehículos por S/. 693,00.

<sup>2</sup> Conforme se aprecia de la Carta N° 030011087110-01 SUNAT y Requerimiento N° 00173177, el procedimiento de fiscalización fue iniciado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, no obstante éste fue ampliado al Impuesto General a las Ventas, mediante el Requerimiento N° 00151372 (folios 252 a 262).

<sup>3</sup> Cabe señalar que adicionalmente a dichos valores, como consecuencia de la citada fiscalización la Administración emitió también las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003591 a 012-003-0003602, por Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero a diciembre de 2002 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003656 a 012-002-0003667 y 012-002-0003669 giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, las mismas que fueron dejadas sin efecto por la Administración en la resolución apelada, por lo que no cabe emitir pronunciamiento alguno.

<sup>4</sup> El reparo por adquisición o mejoras de activos cargados a gastos, fue levantado por la Administración en la resolución apelada, por lo que no cabe emitir pronunciamiento al respecto.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151366 (folio 377), la Administración solicitó a la recurrente presentar el sustento debido de los alquileres de los locales y de los vehículos con sus respectivos recibos por arrendamiento, debiendo justificar la necesidad de dichos gastos, precisando que para el caso del inmueble ubicado en Trujillo, deberá presentar por escrito el resumen de las actividades generadoras de renta en dicho departamento o zonas aledañas con un resumen de sus ventas, asimismo, para el caso de los vehículos alquilados, deberá justificar por escrito la necesidad del uso de dichos vehículos, teniendo en cuenta que posee vehículos propios y en arrendamiento financiero que pueden ser destinados al mismo uso, debiendo mencionar a qué personal están asignados, y sustentar su uso cotidiano a través de documentos fehacientes.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 20 de febrero de 2004 (folios 365 a 371), en el que señaló que el 95% de sus ventas las realiza en provincias, y que ello justifica el alquiler de un inmueble en la zona de Trujillo, el mismo que también es usado como depósito de materiales e insumos para los trabajos de promoción y desarrollo, adjuntando copia de los recibos de arrendamiento y precisando que las ventas en la Zona Norte, ascendieron a S/.1 050 810,00 y el gasto de alquiler a S/. 13 088,00, lo que justifica la razonabilidad del gasto; y sobre los vehículos livianos alquilados, indicó que éstos fueron asignados a su Gerente General, Gerente de Administración y Jefe de Almacén, y utilizados para hacer visitas a clientes, reunión con proveedores, traslado de mercaderías, entre otros, y la razón de su alquiler es porque los vehículos propios se encuentran en provincias y son incompatibles con los usos mencionados.

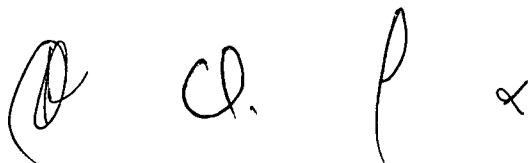
Que en el Punto 5 del Resultado del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151366 (folios 373 y 374), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente, y reparó los gastos observados, señalando respecto a los gastos por alquiler de inmueble, que del contrato de alquiler se aprecia que corresponde al domicilio de uno de sus trabajadores, siendo que el pago del alquiler se abona a su empleado, que la cláusula segunda y quinta del contrato se contradicen con los argumentos de la recurrente ya que se establece que el inmueble será utilizado exclusivamente como casa habitación y no como almacén, siendo que los empleados asignados a la zona emiten recibos por honorarios y viven en la misma zona.

Que en cuanto a los vehículos alquilados, señaló que en el caso de dos de los vehículos alquilados figuran como arrendadores el gerente general de la recurrente y su jefe de almacén, a quienes les fueron asignados dichos vehículos, asimismo, respecto del tercer vehículo arrendado, se establece que el pago por el alquiler se efectúe directamente a su gerente de administración, quien a su vez es el usuario del vehículo arrendado.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2 al Requerimiento N° 00151380 (folios 99 y 100), la Administración solicitó a la recurrente que respecto al gasto sustentado en la Factura N° 001-001494 del proveedor por la reparación de vehículo sustente con la respectiva tarjeta de propiedad o factura que el citado vehículo pertenece a la empresa, pues no se encuentra registrado como activo.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 12 de marzo de 2004 (folios 90 a 93), señalando que su empresa efectuó el mantenimiento del vehículo que le fue prestado por la empresa mientras se encontraba en reparación el vehículo marca Alfa Romeo de la empresa, siendo que tal acuerdo se dio de manera verbal.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380 (folio 95), la Administración dejó constancia de los argumentos de la recurrente, y reparó la factura observada, debido a que ésta no acreditó la propiedad del vehículo y no presentó documentación sustentatoria que acredite su alegato.

 5



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, disponía 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 la misma ley.

Que por su parte el inciso d) del artículo 44° de la citada ley, vigente antes de la modificación realizada mediante Ley N° 27804, estableció que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que en ese sentido, las citadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de conformidad con el criterio establecido en la Resolución N° 03055-3-2012.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 1154-2-2000 y 8634-2-2001 se ha establecido que el principio de causalidad es *"la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello el Principio de Causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros"*.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario, requiere que exista una relación de causalidad de gastos producidos y la renta generadas, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06072-5-2003, se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en ese sentido, según el criterio señalado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2439-4-96, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe demostrarse su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, lo que debe acreditarse mediante documentación fehaciente, documentos que acrediten el destino del gasto, si el monto de los gastos corresponde al volumen de operaciones del negocio, y si existe proporcionalidad y razonabilidad entre éstos y el volumen de operaciones de la empresa.

Que teniendo en cuenta las normas y criterios expuestos, corresponde establecer si los gastos por alquiler de un departamento en Trujillo por S/. 13 088,00, alquiler de vehículos por S/. 58 102,00, y por mantenimiento de vehículos por S/. 693,00, son deducibles, para lo cual corresponde establecer si éstos cumplen con el principio de causalidad, es decir si la recurrente acreditó la vinculación de los mismos con la generación de renta gravada.

    6



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

## - Alquiler de un departamento en Trujillo

Que conforme se aprecia de autos (folios 326 y 327), mediante contrato suscrito el 2 de enero de 2002, entre la recurrente y y su cónyuge se acordó el arrendamiento del inmueble de propiedad de estos últimos, ubicado indicándose en la cláusula segunda de dicho contrato que el inmueble sería utilizado como casa habitación para los empleados de la recurrente; asimismo en la cláusula cuarta se establece como merced conductiva la suma de S/. 1 136,36, la que sería cancelada el último día hábil de cada mes, por expresa indicación de los propietarios del inmueble, mediante depósito en la Cuenta de Ahorros N° 570-04625665-0-42 del Banco a nombre de asimismo, obran a folios 298 a 309, copia de los Formularios N° 1083 - Recibo por Arrendamiento, y las boletas de pago, que acreditan el pago del Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2002, originado por el contrato de arrendamiento descrito en el considerando anterior.

Que la recurrente señala como sustento del gasto observado, el hecho que el 95% de sus ventas las realiza en provincias, y que ello justifica el alquiler de un inmueble en la zona de Trujillo, siendo que las ventas en la zona norte, ascendieron a S/. 1 050 810,00 y el gasto de alquiler a S/. 13 088,00, lo que justifica la razonabilidad del gasto, situación que no ha sido contradicha por la Administración.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, y siendo que la actividad económica principal de la recurrente es la venta mayorista de materias primas agropecuarias, conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folio 769), y que por la proporción que representan sus ingresos en la zona de Trujillo, resulta razonable que ésta alquile un inmueble en dicho lugar para que sea utilizado en los fines de su negocio como alojamiento para sus trabajadores o como almacén de sus productos, siendo que tanto el contrato como los recibos de pago del Impuesto a la Renta por dicho alquiler sustentan fehacientemente el gasto observado.

Que el hecho que el departamento alquilado corresponda al domicilio de los padres de uno de sus trabajadores, y que el pago del alquiler se abone a éste, no acredita que dicho inmueble haya sido utilizado por dicho empleado, o en todo caso que la recurrente no lo haya utilizado en sus operaciones. Del mismo, modo, el hecho que los empleados asignados por la recurrente para que laboren en la zona norte emitan recibos por honorarios y vivan en la misma zona, tampoco resta fehaciencia a la necesidad de poseer un inmueble en la zona de desarrollo de su negocio, pues éste se justifica a partir de la ubicación de sus clientes y por las labores de supervisión en las plantaciones donde vende sus productos, conforme lo ha señalado la recurrente en su escrito de apelación.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se acredita la vinculación del gasto por el alquiler del inmueble ubicado en Trujillo con la actividad generadora de renta de la recurrente y, en tal sentido, el reparo efectuado por la Administración carece de sustento, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

## - Alquiler de vehículos

Que en cuanto a los gastos de alquiler de vehículos, obran a folios 277 a 297 y 310 a 325, copia de los contratos de alquiler y de los recibos de pago correspondientes al Impuesto a la Renta por el alquiler de los vehículos de Placa N° DQ-6876, BIQ-804 y RIO-645, los que según lo señalado por la recurrente fueron asignados a su Gerente General, Gerente de Administración y Jefe de Almacén, y son utilizados para hacer visitas a clientes, reunión con proveedores, traslado de mercaderías, entre otros, siendo la razón de su alquiler el hecho que los vehículos propios se encuentran en provincias y son incompatibles con los usos mencionados.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que conforme el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02465-1-2014, si bien es cierto que resulta razonable que un contribuyente tenga la necesidad de alquilar vehículos, no resulta suficiente para su deducción acreditar la existencia de dicho alquiler, ya que complementariamente debe existir documentación que permita establecer fehacientemente que los vehículos alquilados habrían sido utilizados para la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora, para lo cual se pueden presentar, acuerdos, órdenes de servicios, reportes, hojas de control de tiempos, asignación de unidades a determinados destinos, labores o clientes, liquidación del servicio recibido, entre otros, que permitan sustentar el uso otorgado a los vehículos.

Que en el caso de autos, la recurrente únicamente sustentó la existencia del alquiler de los vehículos, mas no acreditó que éstos hayan servido para la generación de renta gravada, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## - Mantenimiento de vehículos

Que conforme se aprecia del punto 1 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2 al Requerimiento N° 00151380 (folios 99 y 100), el reparo corresponde al gasto sustentado en la Factura N° 001-001494 del proveedor Peñaranda S.A., por la reparación de vehículo respecto del cual la recurrente no acreditó ser propietaria, habiendo señalado únicamente que su empresa efectuó el mantenimiento del citado vehículo al haberse comprometido verbalmente con la empresa Peñaranda S.A., por el préstamo del mismo que le efectuó mientras se encontraba en reparación el vehículo marca Alfa Romeo de la empresa, sin embargo, no presentó documentación sustentatoria que acredite su alegato, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en dicho extremo.

## ii. Pérdidas sin sustento en venta de vehículos

Que se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1097 a 1099), que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por la suma de S/. 6 727,00, al observar la pérdida contabilizada por la recurrente en la venta de vehículos por valores menores a su costo neto.

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151366 (folio 376), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con la base legal respectiva y toda la documentación correspondiente, la determinación del valor de venta que le asignó a tres de sus vehículos transferidos en los meses de enero, febrero y abril de 2002, los que se efectuaron por valores menores al costo neto de los mismos, conforme el siguiente detalle:

Periodo	Importe de Venta Cta 76210	Costo Neto Cta 66210	Descripción del vehículo
Enero	13 221,61	14 561,68	Camioneta Mazda año 1997 4x2 y accesorios
Febrero	17 958,81	19 360,69	Camioneta Mazda año 1998 4x4 y accesorios
Abril	7 283,88	11 268,89	Camioneta Mazda año 1997 4x2 y accesorios
Totales	38 464,30	45 191,26	

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración la recurrente presentó el escrito de 20 de febrero de 2004 (folios 365 a 371), en el que señaló que el valor de venta asignado a sus vehículos es el de mercado, el mismo que está representado por lo que un comprador bien informado estaría dispuesto a pagar por un bien específico. Agregando que por el uso que le asigna a sus vehículos, tránsito en chacras y carreteras pedregosas, entre otros, resulta razonable renovar su flota cada tres años, para no incurrir en mayores gastos de mantenimiento.

Que en el Punto 8 del Resultado del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151366 (folio 372), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, indicando que se repara la pérdida

8





# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

ocasionada por la venta de los vehículos debido a que ésta no acreditó el costo asignado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Ley N° 27356, disponía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, sería el de mercado, y si el valor asignado difería del de mercado, fuera por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 3 del mismo artículo, señalaba que para los bienes de activo fijo, cuando se tratara de bienes respecto de los cuales se realizaban transacciones frecuentes en el mercado, el valor de mercado sería el que corresponda a dichas transacciones, y cuando se tratara de bienes respecto de los cuales no se realizaban transacciones frecuentes en el mercado, sería el valor de tasación.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02923-1-2004, en virtud de las normas citadas la Administración se encuentra facultada para verificar, en relación con las ventas, si el valor asignado por los contribuyentes corresponde al de mercado, pudiendo comprobar este último con el de otras operaciones onerosas que el propio contribuyente realiza con terceros, siendo el referido valor el que normalmente se utiliza frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

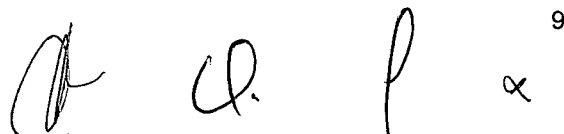
Que en el mismo sentido, en la Resolución N° 02198-5-2005 se ha señalado que para determinar una posible subvaluación de ventas, la Administración debía comparar el valor de venta considerado en la operación realizada por la recurrente con el valor de mercado, indicando que para establecer el correspondiente valor de mercado, en principio, debía determinar el tipo de bien, identificando su calificación ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pudiese fijarse la regla en base a la cual se determinaría el valor de mercado, lo cual debía aplicarse considerando la información que correspondía a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 01060-1-2007 y 3721-2-2004, se ha precisado que el valor de mercado no se encuentra relacionado con el costo de ventas o de producción ni con el precio de lista, los cuales pueden ser inferiores o superiores al valor de mercado, pudiendo ocurrir que una empresa venda sus bienes por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

Que de las normas y criterios expuestos, se advierte que la Administración se encuentra facultada a establecer reparos por subvaluación de activos cuando hubiesen sido transferidas a un precio que está por debajo del valor de mercado, siendo este último el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros en las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que ésta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios etc.), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

Que en el presente caso, la Administración solicitó a la recurrente mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151366, que sustentara el valor de venta de tres de sus vehículos transferidos en los meses de enero, febrero y abril de 2002, los que se efectuaron por valores menores a su costo neto, siendo que en el resultado de dicho requerimiento indicó que se repara la pérdida ocasionada por la venta de los vehículos debido a que la recurrente no acreditó el costo asignado de acuerdo a lo establecido en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, de autos no se advierte que la Administración haya realizado las verificaciones o comprobaciones necesarias para establecer el valor de mercado de los vehículos de la recurrente, es





# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

decir, que haya efectuado una comparación por cada tipo de operación según las condiciones y circunstancias pactadas en cada una de ellas, la oportunidad en que fueron realizadas y la naturaleza o características propias del bien, sino que se limitó a considerar que las ventas no fueron efectuadas a valor de mercado únicamente por encontrarse por debajo del costo neto de los bienes vendidos.

Que sobre el particular, en las Resoluciones N° 07651-1-2005 y 3721-2-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que el valor de mercado no necesariamente es siempre superior al costo de adquisición, por cuanto puede ocurrir que una empresa venda sus productos por debajo del costo de adquisición si el valor de mercado es menor, por lo que para que la Administración considere una subvaluación en las ventas debe comprobar que el valor de venta sea inferior al valor de mercado para otros bienes de igual naturaleza; asimismo, en la Resolución N° 05440-2-2007 se ha establecido que el valor de mercado no solo es aquel que permita al vendedor obtener un margen de ganancia.

Que conforme con lo señalado, en el presente caso la Administración reparó el valor de venta asignado por la recurrente, sin haber acreditado que efectivamente existiera subvaluación de ventas en los términos establecidos en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni haber determinado el valor de mercado aplicable a dichas ventas de conformidad con las normas sobre la materia y los criterios establecidos por este Tribunal, por lo que al no encontrarse el reparo debidamente sustentado, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

### iii. Intereses presuntos

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1096 y 1099), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por la suma de S/. 7 388,00 por intereses presuntos, señalando como sustento el punto 1 del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 00151372.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente presentar el análisis de la Cuenta Contable 16810 – Préstamos que al 31 de diciembre de 2002 tenía un saldo de S/. 159 894,44, debiendo precisar si reconoció o no ingresos por intereses sobre dicho préstamo.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló que por el préstamo efectuado a no se cobraron intereses, adjuntando para acreditar su dicho, copia del contrato de Préstamos y Reintegro de Gastos celebrado con dicha empresa, copia legalizada de las hojas de los libros contables de Stoller correspondientes al ejercicio 2002 y documentos firmados por el representante legal, revisor fiscal y contador de indicando la composición de los gastos financieros por intereses originados en el ejercicio 2002.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 251), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que consideraba que se habían generado intereses presuntos regulados en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, por el saldo del préstamo al 31 de diciembre de 2002, precisando que al ser una empresa no domiciliada no es de aplicación la prueba en contrario constituida por los libros del deudor a que se refiere el citado artículo 26°, siendo que como consecuencia de ello reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por la suma de S/. 7 388,00, por intereses presuntos.

Que en el escrito ampliatorio a la reclamación interpuesto contra el citado valor (folios 1058 a 1083), la recurrente señaló que el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta no especifica que la prueba en contrario respecto a la existencia de intereses presuntos no sea de aplicación en el caso de préstamos a no domiciliados, no pudiendo la Administración hacer distinciones donde la ley no distingue.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que conforme se aprecia de la resolución apelada (folio 1166), la Administración acogió el argumento de la recurrente, en el sentido que las normas del Impuesto a la Renta no prevén que el supuesto de que la prueba en contrario respecto a la existencia de intereses presuntos solo sea de aplicación en el caso de préstamos a domiciliados, procediendo a meritar la documentación presentada por la recurrente, como son las copias del Libro Diario Oficial y el Libro Mayor y Balance del 1 al 31 de diciembre de 2002 de Stoller Colombia.

Que sin embargo, la Administración mantuvo el reparo debido a que la recurrente presentó copias simples del Libro Diario Oficial y el Libro Mayor y Balance del 1 al 31 de diciembre de 2002 de Stoller Colombia, las cuales no tienen certificación de las autoridades correspondientes al Departamento de Legalizaciones del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República del Perú ni de el fedatario de la Administración Tributaria, a fin de corroborar la autenticidad de los documentos presentados, señalando como sustento los artículos 43.3° y 127.2° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, entre otros, e indicando que siendo una presunción iuris tantum la contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, la carga de la prueba en contrario le corresponde a la recurrente, y que las copias simples de los libros del deudor presentadas, no constituyen prueba suficiente para desvirtuar la presunción establecida por el referido artículo 26°, por lo que procedía mantener el reparo.

Que de lo expuesto se advierte que en la etapa de reclamación la Administración cambió de fundamento al reparo, al sostener que las normas del Impuesto a la Renta no prevén que el supuesto de que la prueba en contrario respecto a la existencia de intereses presuntos a que se refiere el artículo 26°, solo sea de aplicación en el caso de préstamos a domiciliados.

Que al respecto, cabe indicar que si bien de conformidad con lo establecido por el artículo 127° del Texto Único del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada a modificar el sustento y motivación del reparo como ha acontecido en el presente caso, por lo que en tal sentido, la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del citado código, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y de acuerdo con el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 17929-3-2013 y 10949-8-2015, entre otras, procede declarar la nulidad de la resolución apelada y de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 en este extremo.

Que estando al sentido del fallo carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

#### iv. Gastos de terceros

Que se aprecia del Anexo N° 1.1 y el punto 4 del Anexo 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1094 a 1096 y 1099), que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por gastos de terceros por la suma de S/. 12 211,00, siendo que dicho concepto está conformado por las siguientes observaciones: (i) Alquiler de motos por S/. 8 060,00, (ii) Gastos de viaje por S/. 1 093,00, (iii) Gastos de mantenimiento de vehículo y por participación en seminario de contador independiente por S/. 1 285,00 y (iv) Tickets aéreos y compra de celular por S/. 1 773,00.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente sustentar el cargo a resultados del ejercicio 2002 en la Cuenta 63511 – Alquiler de





# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Moto por la suma de S/. 8 060,00, debiendo sustentar la causalidad y razonabilidad del gasto considerando que según su Registro de Control de Activos Fijos posee dos motocicletas.

Que asimismo, mediante los Puntos 6 y 11 del citado Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151372 (folios 260 y 261), la Administración solicitó a la recurrente sustentar los gastos detallados en los Anexos N° 2 y 4 (folios 252, 253 y 256 a 259), debiendo presentar toda la información necesaria para sustentar el reconocimiento de dichos gastos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló respecto al punto 2 referido al alquiler de motos, que para el desarrollo de sus operaciones comerciales y con la finalidad de incrementar sus ventas, alquiló motos a terceros para que su personal contratado (promotores) pueda realizar las labores de promoción y desarrollo de su negocio en determinadas zonas durante la campaña agrícola, para ser empleadas en las zonas de Bagua, Barranca, Chiclayo y Andahuaylas, siendo que el gasto de alquiler es proporcional y razonable respecto al importe de sus ventas en dichos lugares. Asimismo, refirió que dichas labores no se podrían haber desarrollado únicamente con las dos motos que tiene registradas en su activo, más aun cuando una de ellas es utilizada por el mensajero de la empresa.

Que respecto a los Puntos 6 y 11 del citado Requerimiento N° 00151372, la recurrente indicó que presenta la documentación sustentatoria correspondiente a los gastos anotados en su Registro de Compras.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 251), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y mantuvo el reparo debido a que ésta presentó copias de los contratos de arrendamiento de tres motos, las que son entregadas a personal ajeno a la empresa, por lo que dichos gastos debieron ser considerados como parte de los servicios que estos terceros brindaron, indicando además, que la recurrente no cumplió con presentar copia de los recibos de arrendamiento; asimismo, en el Punto 6 del Anexo N° 1 (folio 250), dejó constancia que la recurrente exhibió parcialmente la documentación solicitada, e indicó en el Anexo 4 del citado resultado del requerimiento (folios 243 a 245), que reparaba los gastos de viaje de  
pues éstos corresponden a gastos de terceros debido a que no es personal de la empresa.

Que de otro lado, en el Punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 248), la Administración señaló que la recurrente sustentó parcialmente los gastos observados, indicando en el Anexo 6 del citado resultado del requerimiento (folio 241), que reparaba los gastos que corresponden al mantenimiento del vehículo  
que no es de propiedad de la recurrente, y el gasto por participación en un seminario de  
por ser personal independiente bajo contrato de servicios profesionales.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2 al Requerimiento N° 00151380 (folios 99 y 100), la Administración solicitó a la recurrente que sustente los gastos que corresponde a los pasajes aéreos Lima-Chiclayo y Lima-Tarapoto de .  
quien no es personal de la empresa, y del gasto por la compra de un equipo celular a efecto de que sustente el destino del bien y los motivos por los que mandó al gasto un activo de larga duración.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 12 de marzo de 2004 (folios 90 a 93), señalando que los gastos de pasajes aéreos corresponden a  
quien tiene la condición de Gerente Comercial de la empresa, y que son gastos de viajes para el desarrollo de su labor en la empresa, y en cuanto al gasto por un equipo celular, indicó que no lo activó, toda vez que es un equipo que tiene poca vida de duración, debido a que rápidamente queda obsoleto, y que fue entregado para uso exclusivo de las relaciones laborales al contador general de la empresa.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380 (folios 94 y 95), la Administración dejó constancia de los argumentos de la recurrente, y mantuvo el reparo al gasto por pasajes aéreos Lima-Chiclayo y Lima-Tarapoto de \_\_\_\_\_ quien pese a ser su Gerente Comercial, le emite recibos por honorarios como personal independiente, no teniendo la empresa obligación alguna de brindarle recursos para que efectúe su trabajo, asimismo, en cuanto el gasto por un equipo celular indicó que el contador general de la empresa emite recibos por honorarios como personal independiente, por lo que considera que la entrega de un equipo celular constituye un acto de liberalidad.

Que conforme se ha señalado, 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 la misma ley.

Que por su parte el inciso d) del artículo 44° de la citada ley, vigente antes de la modificación realizada mediante Ley N° 27804, estableció que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

## - Alquiler de motos

Que en cuanto al gasto de alquiler de motos, obra a folios 203 a 211, copia de los contratos de arrendamiento por el alquiler de los vehículos menores los que según lo señalado por la recurrente fueron asignados a su personal contratado (promotores) para que sean utilizados en sus labores de promoción y desarrollo de su negocio en determinadas zonas durante la campaña agrícola.

Que al respecto, conforme el criterio establecido por este Tribunal en la citada Resolución N° 02465-1-2014, si bien es cierto, resulta razonable que un contribuyente tenga la necesidad de alquilar vehículos, no resulta suficiente para su deducción acreditar la existencia de dicho alquiler, ya que complementariamente debe existir documentación que permita establecer con fehaciencia que los vehículos alquilados habrían sido utilizados para la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora, para lo cual se pueden presentar, acuerdos, órdenes de servicios, reportes, hojas de control de tiempos, asignación de unidades a determinados destinos, labores o clientes, liquidación del servicio recibido, entre otros, que permitan sustentar el uso otorgado a los vehículos.

Que en el caso de autos, la recurrente únicamente sustentó la existencia del alquiler de los vehículos, mas no que éstos hayan servido para la generación de renta gravada, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## - Gastos de viaje

Que la Administración reparó los gastos de viaje de \_\_\_\_\_ por la suma de S/. 1 093,00, bajo el argumento de que se tratan de gastos de terceros que no es personal de la empresa.

Que el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, y que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en ese sentido, para que los gastos de viaje sean deducibles, además de ser indispensables para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0613-4-2000 se ha dejado establecido que el carácter de indispensable de los gastos de viajes para que sean deducibles para la determinación de la renta neta, está referido al carácter de indispensable para el mantenimiento de la fuente productora y/o indispensable para la generación de rentas.

Que respecto a los gastos de viaje de \_\_\_\_\_ la recurrente no ha señalado argumento alguno destinado a sustentar la vinculación de dichos gastos con la generación de renta gravada, por lo que en dicho extremo corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada.

Que en cuanto a los gastos de viaje de \_\_\_\_\_ conforme lo señalado por la recurrente en su escrito de 12 de marzo de 2004, y es reconocido por la Administración en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380, la mencionada persona ostenta el cargo de Gerente Comercial de la recurrente, no obstante se desconoce la deducción del gasto debido a que éste emite recibos por honorarios como personal independiente, por lo que considera que la empresa no tiene obligación alguna de brindarle recursos para que efectúe su trabajo.

Que al respecto, y conforme se ha señalado precedentemente, para que los gastos de viaje sean deducibles, deben de ser indispensables para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, no encontrándose condicionado dichos gastos al hecho que sean efectuados por personas con los que un contribuyente tenga una relación laboral de dependencia, pues la causalidad de los mismos únicamente tiene que ver con su carácter de indispensable para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, independientemente de quien incurra en dichos gastos.

Que teniendo en cuenta los criterios anotados, y no habiendo la Administración cuestionado la necesidad de los gastos de viajes de \_\_\_\_\_ sino únicamente el hecho que éste no forma parte del personal dependiente, el reparo efectuado no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

## - Gastos de mantenimiento de vehículo y por seminario de contador independiente

Que conforme se aprecia del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 241), la Administración reparó los gastos que corresponden al mantenimiento del vehículo con Placa de Rodaje \_\_\_\_\_ que no es de propiedad de la recurrente, y el gasto por participación en un seminario de \_\_\_\_\_ por ser personal independiente bajo contrato de servicios profesionales.

Que conforme se aprecia del citado anexo, el reparo por gastos de mantenimiento se encuentra sustentado en las Facturas N° 002-0030656 y 002-0018372 de los proveedores \_\_\_\_\_, respectivamente, por el mantenimiento del vehículo con \_\_\_\_\_ cuyo gasto por el alquiler también fue reparado por la Administración, y analizado precedentemente.

Que en el análisis correspondiente a los gastos por alquiler del citado vehículo se señaló que la recurrente únicamente sustentó la existencia del alquiler del vehículo, mas no que éste haya servido para la generación de renta gravada, por lo que se mantuvo el reparo; en ese sentido, respecto a los gastos por mantenimiento del referido vehículo, también corresponde pronunciarse en el mismo sentido, y en consecuencia confirmar la apelada en este extremo.

 14



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en cuanto al reparo al gasto por participación en un seminario de contenido en la Factura N° 002-0000493, cabe señalar que el inciso II) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta, dispone que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02330-2-2005, los gastos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada y cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y, generalidad para aquellos gastos que de darse en forma singular dentro de un grupo homogéneo, podrían significar actos de liberalidad del contribuyente, cuya deducción se encuentra expresamente prohibida en la referida ley.

Que durante la fiscalización y en el recurso de reclamación la recurrente no señaló argumento alguno destinado a sustentar la deducibilidad del gasto por participación en un seminario de señalando en su recurso de apelación que no hay impedimento legal para brindar capacitación a un personal independiente, sin embargo no indica en qué medida dicho gasto se encuentra vinculado con la actividad generadora de renta, ni sustenta de qué manera le generará mayores beneficios en su actividad, por lo que al no haber sustentado la deducibilidad de dicho gasto corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en dicho extremo.

## - Pasajes aéreos y compra de celular

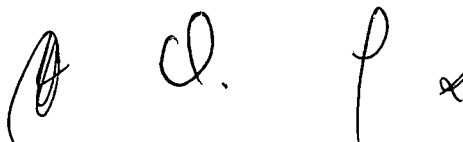
Que del Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380 (folios 94 y 95), se aprecia que la Administración reparó el gasto por pasajes aéreos Lima-Chiclayo y Lima-Tarapoto de bajo el argumento que si bien es su Gerente Comercial, solo le emite recibos por honorarios como personal independiente, no teniendo la empresa obligación alguna de brindarle recursos para que efectúe su trabajo; asimismo, reparó el gasto contenido en la Factura N° 011-0001429 del proveedor por la venta de un equipo celular destinado al contador general de la empresa, debido a que éste le emite recibos por honorarios como personal independiente, por lo que considera que la entrega de un equipo celular constituye un acto de liberalidad.

Que respecto a los pasajes aéreos a favor de al igual que en el caso del reparo por los gastos de viaje de la misma persona, la Administración no ha cuestionado la necesidad de los gastos por pasajes aéreos, sino únicamente el hecho que la persona a favor de la cual se efectuaron no forma parte de su personal dependiente, en tal sentido, del mismo modo que respecto de los gastos del viaje, este reparo no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que asimismo, en cuanto al gasto contenido en la Factura N° 011-0001429 del proveedor por la venta de un equipo celular destinado al contador general de la empresa, cabe señalar que la Administración ha reparado el gasto por el hecho que la persona que lo utiliza no forma parte de su personal dependiente, en tal sentido, del mismo modo a lo expuesto en el párrafo precedente el reparo efectuado no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

## v. Gastos y provisiones sin documentación sustentatoria

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1094 y 1099), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por gastos y provisiones sin documentación sustentatoria por la suma de S/. 8 032,00.

 15



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente sustentar los gastos detallados en el Anexo N° 2 del citado requerimiento (folios 256 a 259), con los comprobantes de pago respectivos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló que presenta la documentación sustentatoria solicitada.

Que en el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 250), la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió parcialmente la documentación solicitada, indicando en el Anexo 4 del citado resultado del requerimiento (folios 243 a 245), que reparaba los gastos sin documentación sustentatoria que corresponde a gastos de viaje, cobranza judicial, asesoría a promotores, y provisión de cobranza dudosa, por la suma de S/. 8 032,00.

Que al respecto, conforme se ha señalado, 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 la misma ley.

Que en el caso de autos, según se advierte de lo señalado por la Administración en el Punto 6 del Anexo N° 1 y Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 00151372, la recurrente no acreditó con la documentación sustentatoria respectiva los gastos registrados, habiendo indicado en su escrito ampliatorio de reclamación (folio 1071), que dichos reparos fueron rectificadas; en consecuencia, la observación a dichos gastos se encuentra arreglada a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

## **vi. Gastos registrados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago**

Que del Anexo N° 1.1 y el Punto 6 del Anexo 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1093, 1094 y 1099), se aprecia que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por gastos registrados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago por la suma de S/. 15 212,00.

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente sustentar los gastos detallados en el Anexo N° 2, del citado requerimiento (folios 256 a 259), con los comprobantes de pago respectivos.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló que presenta la documentación sustentatoria solicitada.

Que en el Punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 250), la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió parcialmente la documentación solicitada, indicando en el Anexo 4 del citado resultado del requerimiento (folios 243 a 245), que reparaba los gastos registrados con comprobantes de pago que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago por la suma de S/. 15 212,00.

Que conforme se ha señalado, 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 la misma ley.

 16





# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que el inciso j) del artículo 44° de la citada ley, señalaba que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en el caso de autos, según lo señalado por la Administración en el Punto 6 del Anexo N° 1 y Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 00151372, la recurrente no sustentó los gastos registrados mediante comprobantes de pago que no cumplen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que es reconocido por ésta en su escrito ampliatorio de reclamación de folio 1071; en consecuencia, la observación a dichos gastos se encuentra arreglada a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

## vii. Gastos de viaje sin vinculación con la generación de renta gravada.

Que se aprecia del Anexo N° 1.1 y el Punto 8 del Anexo 1.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 (folios 1092 y 1099), que la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, por gastos de viaje sin vinculación con la generación de renta gravada por la suma de S/. 1 672,00.

Que mediante el Punto 11 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151372 (folio 260), la Administración solicitó a la recurrente sustentar los gastos detallados en el Anexo N° 4 del citado requerimiento (folios 256 a 259), debiendo presentar toda la información necesaria para sustentar el reconocimiento de dichos gastos.





Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló que respecto el Comprobante N° 3636916363 emitido por \_\_\_\_\_ corresponde al gasto de viaje del \_\_\_\_\_ para su participación como expositor en una conferencia en Chile sobre el uso de fertilizantes.

Que en el Anexo 6 al Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 241), la Administración señaló que reparaba el gasto correspondiente a los pasajes Lima – Santiago – Lima del \_\_\_\_\_ debido a que la recurrente no acreditó la necesidad del viaje y su vinculación con la renta gravada.

Que al respecto, el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, y que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes.

Que en ese sentido, para que los gastos de viaje sean deducibles, además de ser indispensables para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente.

Que respecto al gasto de viaje observado la recurrente únicamente señala que corresponde al viaje del \_\_\_\_\_ para su participación como expositor en una conferencia en Chile sobre el uso de fertilizantes, sin embargo no presenta documentación sustentatoria que acredite su alegato, pues únicamente presentó copia de un documento simple (folios 102 a 104), que correspondería a un itinerario de viaje, sin embargo dicho documento por sí solo no acredita de qué manera el gasto observado se vincula con la generación de renta gravada, por lo que en dicho extremo corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

    17



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

## Resolución de Determinación N° 012-003-0003578

Que la Resolución de Determinación N° 012-003-0003578 (folios 1087 a 1090), fue emitida por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero y febrero de 2002, por diferencias entre la base imponible de los pagos a cuenta registrados en su contabilidad y la consignada en sus declaraciones juradas.

Que al respecto, mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00151380 (folio 100), la Administración solicitó a la recurrente que explique y sustente los motivos por los cuales no consideró en sus declaraciones juradas mensuales de los pagos a cuenta, los ingresos consignados en su Libro Mayor, conforme los montos detallados en el Anexo N° 5 del citado requerimiento (folio 96).

Que en el Punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380 (folio 94), la Administración dejó constancia que la recurrente reconoció que había omitido considerar ingresos gravados en la determinación de la base imponible de sus pagos a cuenta mensuales de enero y febrero, por lo que estableció omisiones de S/. 745,00 y S/. 970,00 respectivamente, importe sobre los cuales calculó los intereses reparados, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en dicho extremo.

## Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590

### i. Retiro de bienes gravados con el impuesto

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.3 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590 (folios 798 y 800), la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo, mayo, junio y agosto de 2002, por retiro de bienes gravados con el impuesto, que correspondería a combustible, sacos de tela y gorras, según Resultado de Requerimiento N° 00151372.

Que en la resolución apelada, la Administración levantó la observación en el extremo que corresponde al retiro de gorras, por lo que únicamente corresponde establecer si el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por retiro de combustible y sacos de tela se encuentra arreglado a ley.

Que mediante los Puntos 8 y 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente, con respecto a las Cuentas 65510 – Programa a Clientes y 65511 – Gastos de Investigación, cuyos comprobantes se detallan en el Anexo N° 3 del citado requerimiento (folios 254 y 255), sustentar el uso, consumo o destino de los bienes adquiridos, con partes de inventario, guías o cualquier documentación que considere pertinente, también debería justificar su vinculación con la generación de renta gravada.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló que los gastos observados corresponden a gastos de desarrollo, que se efectúan para demostrar a sus clientes el rendimiento o performance de sus productos, siendo que dichos trabajos se efectúan en las parcelas de sus clientes y los costos son asumidos por su empresa, dentro de dichos gastos se encuentra el combustible para las bombas de agua que se utilizan para las pruebas de sus productos, y los sacos de tela poliéster que se usan conjuntamente con el combustible para medir la producción de cultivos experimentales.

Que en los Puntos 8 y 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folios 250 y 251), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y consideró que en el caso de los comprobantes analizados, el uso de combustible y de sacos constituye transferencia de propiedad a título gratuito a favor de sus clientes, sin la emisión de comprobantes de pago, lo que constituye retiro de



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas, por lo que reparó el débito fiscal correspondiente, indicando los comprobantes observados en el Anexo N° 05 del citado resultado del requerimiento (folio 242), según el siguiente detalle:

Factura	Fecha	Razón Social	Concepto	Base imponible	IGV
001-000486	22/04/2002		Sacos de tela polyester	22 106,08	3 979,07
002-0011506	10/05/2002		3000 Galones de diesel	15 150,00	2 727,00
002-0011631	28/05/2002		3000 Galones de diesel	15 150,00	2 727,00
001-000496	06/05/2002		Sacos de tela polyester	30 822,09	5 547,97
				83 228,17	14 981,04

Que de conformidad con el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, constituye venta, 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 esta ley y su reglamento.

Que el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que no constituye retiro de bienes, la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del 1% de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses, con un límite máximo de 20 Unidades Impositivas Tributarias, y que en los casos en que se exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Asimismo, se dispone que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedio mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite.

Que de la normatividad en referencia se tiene que la entrega de bienes a título gratuito que efectúen los contribuyentes con fines promocionales, no se considera venta y por tanto no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, cuando el valor de mercado del total de dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) UIT, encontrándose gravado únicamente el exceso determinado en cada período tributario, de ser el caso.

Que conforme se ha dejado establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01215-5-2002, citando la opinión del doctor William T. Ryan en su libro "Guía Básica para la Actividad de Marketing", si bien las actividades de promoción, están conformadas por actividades vinculadas a publicidad, venta personal, promociones especiales e imagen y relaciones públicas, del texto expreso de la norma legal citada se desprende que la excepción regulada por ella sólo comprende a aquellas entregas gratuitas efectuadas con la finalidad específica de difundir las ventajas de los bienes o servicios de una línea de producción, comercialización o servicios de la empresa.

Que agrega la cita resolución, que dicha finalidad sólo se cumple en el caso de entregas gratuitas efectuadas como parte de acciones tendientes a incrementar las ventas ("promociones de venta") o motivar algún tipo de comportamiento en relación con alguno de los productos o servicios objeto de transacciones por parte de la empresa (esto es, actividades de "promoción estratégica", que por ejemplo pretenden informar sobre un producto nuevo o existente destacar sus ventajas frente a los productos de la competencia), tanto si están dirigidas a los consumidores finales o a los eslabones intermedios de la cadena de distribución (concesionarios y distribuidores), no apreciándose que ello ocurra en el caso de las acciones tendientes a proyectar una imagen genérica de la empresa, como ocurre con las actividades vinculadas a la imagen de la empresa.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en el caso de autos, conforme con lo señalado precedentemente, la Administración sustenta el reparo, indicando que la entrega de combustible y de sacos constituye transferencia de propiedad a título gratuito a favor de sus clientes, sin la emisión de comprobantes de pago, lo que constituye retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas.

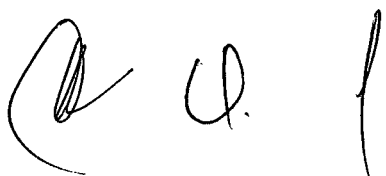
Que no obstante ello, y conforme las normas expuestas, no toda entrega de bienes a título gratuito que efectúen los contribuyentes califica como retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas, pues conforme con el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la entrega gratuita de bienes con fines promocionales, no se considera venta y por tanto no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Que en el caso de autos, la recurrente señaló que los gastos observados corresponden a gastos de desarrollo, que se efectúan para demostrar a sus clientes el rendimiento o performance de sus productos, siendo que dichos trabajos se efectúan en las parcelas de sus clientes y los costos son asumidos por su empresa, dentro de dichos gastos se encuentra el combustible para las bombas de agua que se utilizan para las pruebas de sus productos, y los sacos de tela poliéster que se usan conjuntamente con el combustible para medir la producción de cultivos experimentales.

Que en ese sentido, los gastos observados corresponden a gastos de promoción de sus productos, lo que además se acredita con los documentos denominados "Solicitud de Desarrollo – Departamento de Desarrollo y Ventas" (folios 180 a 197), presentados durante la fiscalización y respecto de los cuales la Administración no ha señalado argumento alguno en el Resultado del Requerimiento N° 00151372. En dichos documentos, firmados por el ingeniero encargado, la gerencia de comercialización y el director gerente de la recurrente, se aprecian los requerimientos de diferentes productos de la recurrente, además de sacos de tela y combustible diésel, para la realización de diversas pruebas en sembríos y productos de sus clientes, asimismo, se precisa el nombre del cliente, la dirección, el lugar del cultivo, el tipo de cultivo al que está destinado, su variedad, extensión del terreno, cantidad, entre otros datos.

Que la veracidad de dicha documentación no ha sido desvirtuada, conforme lo reconoce la propia Administración en la resolución apelada (folio 1172 vuelta), por lo que acredita que la entrega de los bienes efectuada por la recurrente a favor de sus clientes fue con fines promocionales, y en tal sentido se trata de un retiro de bienes no considerado como venta y por tanto no gravado con el Impuesto General a las Ventas, siendo además que la Administración no ha cuestionado dicho aspecto, ni si dichas entregas superan el límite establecido en el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto al argumento de la Administración en la resolución apelada, en el sentido que la entrega de combustible y sacos de tela, si bien puede constituir un medio de promoción o de publicidad de los productos de la recurrente, su utilidad no habría quedado agotada en la propia empresa y al haber sido entregada a sus clientes, el uso y consumo final de los mismos corresponde a terceros, por lo que se mantiene el reparo, cabe señalar que contrario a lo señalado por la Administración y conforme el criterio antes citado de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01215-5-2002, justamente el retiro de bienes con fines promocionales tiene como objetivo la entrega gratuita de éstos con la finalidad específica de difundir las ventajas de los bienes o servicios de una línea de producción, comercialización o servicios de la empresa, y con su consumo por parte de consumidores finales o a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, pretenden informar sobre un producto nuevo o existente y destacar sus ventajas frente a los productos de la competencia, para lo cual es indispensable que el uso o consumo se realice por terceros.

 20



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

## ii. Uso indebido de partida arancelaria con el beneficio tributario establecido en la Ley N° 27400

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.3 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590 (folios 797 y 800), la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por uso indebido de partida arancelaria con beneficio tributario de la Ley N° 27400, al haberse importado productos afectos al Impuesto General a las Ventas, según Anexos N° 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N° 00151382.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° Requerimiento N° 00151382 (folios 84 a 88), la Administración comunicó a la recurrente, que de la revisión de 3 importaciones, SP007-2002, SP008-2002 y SP009-2002, se observa que hay dos productos denominados Rezist y Stabilizer, los que en las DUAS de 26 de abril, 4 de junio y 2 de julio de 2002 se declararon bajo la Partida Arancelaria N° 38.24.90.99.99 que no está incluida bajo los beneficios de la Ley N° 274000, y en tal sentido se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas. Agrega que ambos productos son vendidos sin transformación alguna, no obstante la recurrente le ha asignado en los comprobantes de pago la Partida Arancelaria N° 31.05.90.90.00, la misma que se encuentra dentro de la Ley N° 27400, sin embargo la partida de importación es distinta, por lo que se verifica la utilización indebida en sus ventas de una partida arancelaria con beneficios, solicitándole que sustente dicha observación.

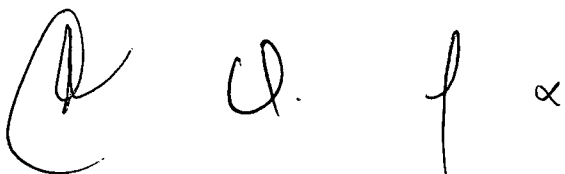
Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 16 de marzo de 2004 (folios 81 y 82), en el que señaló que en la venta de los productos Rezist y Stabilizer no se ha efectuado ningún cambio de partida arancelaria, siendo la Partida N° 31.05.90.90.00 la correcta, pues los dos productos que vende son abonos que contienen potasio como componente esencial, el cual es uno de los elementos requeridos para estar comprendidos en la indicada partida, precisando que procederá a efectuar la rectificación de la partida declarada ante la Superintendencia Nacional de Aduanas.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151382 (folio 85), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que ésta no ha presentado sustento técnico de la asignación de las partidas arancelarias al momento de efectuar sus ventas, asimismo, precisó que se obtuvo copia del Informe de Verificación de efectuada el 7 de mayo de 2002 en Houston - USA, en donde a ambos productos importados se les asignó la Partida Arancelaria N° 38.24.90.99.99, en tal sentido, determinó omisiones al débito fiscal por las ventas de dichos productos, detallados en el Anexo N° 02 al citado resultado de requerimiento.

Que mediante el artículo 2° de la Ley N° 27400 se declaró de preferente interés nacional la emisión de Documentos Cancelatorios - Tesoro Público para el pago de tributos que graven la importación y venta de fertilizantes, agroquímicos, equipos de riego tecnificado, vacunos reproductores, vaquillonas registradas con preñez certificada y ovinos de pelo para reproducción, cuya relación y partidas arancelarias se encontraban indicadas en el anexo que formaba parte de dicha ley.

Que el artículo 3° de la citada ley señalaba que el Estado asumiría el pago de los tributos correspondientes a la importación y venta de los bienes descritos en el anexo de la ley, a través de los Documentos Cancelatorios - Tesoro Público emitidos al amparo de lo dispuesto en el artículo 2° de la norma, y que dicha emisión no implicaba egreso de la Caja Fiscal.

Que de conformidad con el artículo 1° del Decreto de Urgencia N° 051-2002, a partir de la fecha de vigencia de dicho dispositivo (3 de octubre de 2002) y hasta el 31 de diciembre de 2002, las normas aprobadas de acuerdo con la Ley N° 27400 sólo serían de aplicación en el caso de la importación y venta de los bienes incluidos en el anexo del Decreto de Urgencia, no siendo de aplicación a otro bien o partida arancelaria no contenido en dicho anexo.

 21



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que el artículo 2° del Decreto de Urgencia citado, señala que sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 1° anotado, la venta de los bienes materia de beneficio, cuyos tributos a la fecha de vigencia de dicho dispositivo hayan sido asumidos por el Estado al amparo de la Ley N° 27400, debería realizarse de acuerdo con lo dispuesto por el Decreto Supremo N° 123-97-EF y normas modificatorias, debiendo el vendedor cobrar el valor de venta, excluidos los impuestos<sup>5</sup>.

Que en ese sentido, el artículo 4° del Decreto Supremo N° 123-97-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 135-97-EF, 020-98-EF y 026-2001-EF, señala que el Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal que graven las ventas de los bienes materia del beneficio no serán trasladados al adquirente, los mismos que serán asumidos por el Estado. En tal caso, el vendedor emitirá las facturas o boletas de venta incluyendo los impuestos correspondientes y únicamente cobrará el valor de venta, excluidos los impuestos, siendo que en el caso de boletas de venta, el vendedor descontará los impuestos correspondientes para lo cual deberá multiplicar el factor de 0.153 por el precio de venta total.

Que agrega la citada norma, que en las facturas o boletas de venta que emitan los vendedores sólo podrán incluirse bienes materia del beneficio, indicándose las partidas arancelarias correspondientes, en dichas facturas o boletas de venta se deberá consignar la siguiente leyenda: VENTA SEGÚN LEY N° 27400 EXCLUSIVAMENTE PARA USO AGRARIO.

Que conforme se ha señalado, en el caso de autos, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por uso indebido de partida arancelaria con beneficio tributario de la Ley N° 27400, a pesar de haberse importado productos afectos al Impuesto General a las Ventas.

Que según Anexos N° 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N° 00151382 (folios 83 a 85), la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por las ventas efectuadas por la recurrente a diversos clientes de los productos denominados Resist y Stabilizer, a los que en las facturas de venta les habría asignado la Partida Arancelaria N° 31.05.90.90.00, incluida como partida beneficiaria de la Ley N° 27400, pese a que en la DUAS de 26 de abril, 4 de junio y 2 de julio de 2002, la importación de dichos bienes se declaró bajo la Partida Arancelaria N° 38.24.90.99.99, la que no está incluida bajo los beneficios de la Ley N° 274000, conforme se verifica de folios 49 a 53, 58, 59, y 63 a 68.

Que el primer párrafo del artículo 46° de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto Legislativo N° 809, establece que la Declaración aceptada por ADUANAS es definitiva y servirá de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatarse errores no señalados como infracción aduanera, precisándose en su segundo párrafo, que dicha declaración podrá ser dejada sin efecto por la Administración Aduanera cuando legalmente no haya debido ser aceptada, cuando se acepte el cambio de destinación o la mercancía no apareciera, de acuerdo con lo que establezca el Reglamento.

<sup>5</sup> El artículo 4° del Decreto Supremo N° 123-97-EF, modificado por los Decretos Supremos N° 135-97-EF, 020-98-EF y 026-2001-EF, señala:

"Artículo 4°. El Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal que graven las ventas de los bienes materia del beneficio no serán trasladados al adquirente, los mismos que serán asumidos por el Estado. En tal caso, el vendedor emitirá las Facturas o Boletas de Venta incluyendo los impuestos correspondientes y únicamente cobrará el valor de venta, excluidos los impuestos. En el caso de Boletas de Venta, el vendedor descontará los impuestos correspondientes para lo cual deberá multiplicar el factor de 0.153 por el precio de venta total.

En las facturas o boletas de venta que emitan los vendedores sólo podrán incluirse bienes materia del beneficio, indicándose las partidas arancelarias correspondientes.

En dichas facturas o boletas de venta se deberá consignar la siguiente leyenda: VENTA SEGÚN LEY N° 27400 EXCLUSIVAMENTE PARA USO AGRARIO.

El vendedor deberá exhibir en lugar visible del establecimiento de venta los carteles de difusión del régimen del Decreto de Urgencia N° 089-97, los cuales serán proporcionados por la SUNAT o por el Ministerio de Agricultura."



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en el caso de autos, la recurrente no niega haber efectuado las ventas de los productos observados y detallados en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 00151382, sino que alega que los productos Releaf y Stabilizer han sido importados por su empresa bajo la Partida 31.05.90.90.00, que goza del beneficio de la citada Ley N° 27400, y que sin embargo, por un error involuntario se consignó en la DUA de Importación observadas por la Administración la Partida Arancelaria N° 38.24.90.99.99, la cual no está incluida en el beneficio.

Que al respecto, y conforme el criterio con relación a la posibilidad de rectificación la declaración aduanera, establecido por este Tribunal en diversos pronunciamientos contenidos en las Resoluciones N° 06631-A-2014 y 10911-A-2011, entre otras, la declaración aceptada por la Aduana y que sirve para determinar la obligación tributaria aduanera debe de cumplir con ser formulada conforme a los documentos que las sustentan y siempre que éstos correspondan a la realidad y se encuentren arreglados a ley, siendo que el carácter de definitivo no puede referirse a una declaración que no ha sido formulada conforme a los documentos que la sustentan, que contraviene las disposiciones aduaneras o cuando la información contenida en ella no corresponde a la realidad.

Que por ello, cuando una declaración adolece de dichos errores, la Administración Aduanera no debe aceptarla así, sino que debe rectificarla, y en aquellos casos en los que la Administración Aduanera aceptó una declaración con esos errores sin haberla rectificado durante el despacho aduanero, debe proceder a rectificarla con posterioridad a éste en virtud a su facultad de fiscalización.

Que los referidos fallos agregan que es un contrasentido no permitir la rectificación de la Declaración Única de Aduanas cuando ésta evidencia errores, pues constituiría una limitación a la potestad aduanera y facultad de fiscalización de la Aduana. En tal sentido, corresponde rectificar aquellas declaraciones que han sido aceptadas y no han sido formuladas de acuerdo a los documentos que las sustentan, las que contravienen disposiciones aduaneras o las que contienen información que no se ajusta a la realidad, pudiendo la Administración Aduanera proceder a su rectificación, asimismo, la rectificación de una declaración aduanera, con los respectivos elementos que le sirven de sustento y de probanza, puede ser solicitada en el marco de un procedimiento de devolución o de una solicitud de rectificación (solicitud no contenciosa), y debe ser resuelta por la autoridad aduanera teniendo en cuenta la información con la que cuente (proporcionada por el sistema informático y los recaudos que la contribuyente adjunte a su petición).

Que teniendo en cuenta lo expuesto, el supuesto error que alega la recurrente al momento de consignar la Partida Arancelaria N° 38.24.90.99.99, en las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAS) de 26 de abril, 4 de junio y 2 de julio de 2002, para la importación de los productos Releaf y Stabilizer, pudo ser rectificado a su solicitud, no habiendo acreditado en autos que haya iniciado tal procedimiento y/o los resultados del mismo, por lo que su alegato carece de sustento.

Que conforme se aprecia de las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAS) de 26 de abril, 4 de junio y 2 de julio de 2002 (folios 49 a 53, 58, 59, y 63 a 68), la recurrente importó los productos Releaf y Stabilizer según el siguiente detalle:

DUA	Fecha	Fojas	Producto	Cantidad Kg.
SP007-2002	04.06.2002	63-64	Rezist	1248
			Stabilizer	1248
SP008-2002	26.04.2002	58-59	Rezist	832
			Stabilizer	832
SP009-2002	02.07.2002	49-50	Rezist	832
			Stabilizer	832

23



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que sin embargo, del detalle de las ventas observadas, en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 00151382 (folios 83 y 84), se aprecia que la Administración ha reparado las ventas de los productos vendidos Re-leaf, Stabilizer y Re-leaf Resia, durante los meses de enero al 25 de abril de 2002, cuando a dichas fechas, resultaba imposible que la recurrente efectúe las ventas de los productos importados y declarados ante Aduanas desde el 26 de abril de 2002, por lo que en dicho extremo corresponde levantar el reparo por todas las ventas observadas y efectuadas antes del 26 de abril de 2002 y revocar la apelada al respecto.

Que en el mismo sentido, por las ventas efectuadas a partir del 26 de abril de 2002, del detalle del citado Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 00151382, se aprecia que únicamente hace referencia al número de la factura, el cliente, fecha y considera el valor de total de los productos vendidos (Re-leaf, Stabilizer y Re-leaf Resia), mas no hace referencia a las cantidades del producto vendido, no apreciándose en autos copia de las facturas observadas a efecto de verificar si las cantidades de los productos vendidos por la recurrente coinciden con la cantidad de productos importados bajo la Partida Arancelaria N° 38.24.90.99.99, más aun cuando ésta señala que los productos Releaf y Stabilizer siempre han sido importados por su empresa bajo la Partida 31.05.90.90.00 que goza del beneficio de la Ley N° 27400, y que por un error involuntario consignó en las DUAs de importación observadas la Partida 38.24.90.99.99.

Que en consecuencia, a efecto de verificar la procedencia del reparo en dicho extremo, corresponde revocar la apelada y disponer que la Administración verifique las cantidades de los productos vendidos por la recurrente y detallados en los comprobantes de pago descritos en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 00151382 desde el 26 de abril de 2002, a efecto de establecer si las cantidades de los productos Releaf y Stabilizer vendidos desde dicha fecha hasta diciembre de 2002 exceden la cantidad de los productos importados según las Declaraciones Únicas de Aduanas de 26 de abril, 4 de junio y 2 de julio de 2002, y emita nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta dicha verificación.

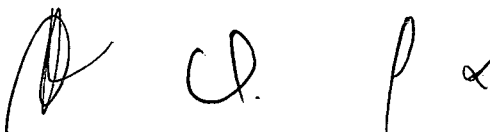
### **iii. Bienes que no están destinados a operaciones por las cuales se deba de pagar el Impuesto**

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.2 y 1.3 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590 (folios 796, 797 y 799), la Administración reparó el crédito fiscal de febrero, julio y diciembre de 2002 por bienes o servicios que no están destinados a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, al amparo del inciso b) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el Punto 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente, con respecto a las Cuentas 65510 – Programa a Clientes y 65511 – Gastos de Investigación, cuyos comprobantes se detallan en el Anexo N° 3 del citado requerimiento (folios 254 y 255), sustentar el uso, consumo o destino de los bienes adquiridos, con partes de inventario, guías o cualquier documentación que considere pertinente, justificando su vinculación con la generación de renta gravada.

Que en los comprobantes de pago que se detallan en el Anexo N° 3 del citado Requerimiento N° 00151372, se encuentran las Facturas N° 001-000339, 001-98526, 001-98525 y 001-031284.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración la recurrente presentó el escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), en el que señaló que la Factura N° 001-000339 de . constituye el resarcimiento de un daño causado por el mal uso de sus productos a las plantas de palta, y que para resarcir el agravio le transfirió dichas plantas de palta que fueron consideradas como compras de la empresa. Respecto a las Facturas N° 001-98526, 001-98525 y 001-031284, indicó que corresponden a compras de fertilizantes de la competencia, para los trabajos experimentales en el cultivo de cebolla, que se plasmaron en el reporte técnico del cultivo de la cebolla en varios campos en Arequipa.

 24





# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en el Punto 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 249), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, y consideró que los comprobantes analizados corresponden a bienes que no están destinados a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, pues en el caso de la compra de paltas se tratan de plantas muertas, y en el caso de las compras de fertilizantes para trabajos experimentales en el cultivo de la cebolla, el fin de la inversión en dicho cultivo no es la venta, más aun que la venta de cebolla es un producto exonerado del impuesto.

Que asimismo, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00151380 (folios 99 y 100), la Administración solicitó a la recurrente que respecto al gasto sustentado en la Factura N° 001-000817, sustente la naturaleza del servicio y su vinculación con la generación de renta gravada.

Que en respuesta a ello, la recurrente presentó el escrito de 12 de marzo de 2004 (folios 90 a 93), señalando que la Factura N° 001-000817 corresponde al gasto de pagos de abogados por la demanda presentada por  
contra su empresa por daños y perjuicios.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380 (folio 95), la Administración dejó constancia de los argumentos de la recurrente, y reparó la factura observada, señalando que si bien la recurrente ha sustentado el gasto, la factura observada no está destinada a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal, las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que: a) Sean permitidas como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun 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 según el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01258-1-2004, el inciso b) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, al aludir a bienes destinados a operaciones gravadas se refiere a que no debe tomarse crédito fiscal por las adquisiciones destinadas a realizar operaciones exoneradas.

Que asimismo, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05727-1-2005, el requisito del crédito fiscal referido a que las adquisiciones se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, resulta de aplicación en los casos en que los sujetos del impuesto realizan tanto operaciones gravadas como no gravadas con éste.

Que en el presente caso, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, julio y diciembre de 2002, por crédito fiscal de bienes o servicios que no estarían destinados a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto General a las Ventas, contenidos en las Facturas N° 001-000339, 001-98526, 001-98525, 001-031284, y 001-000817.

Que conforme se aprecia de autos y de lo señalado por la propia Administración en el Punto 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folio 249), en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151380 y en el Anexo 1.3 de los valores impugnados, (folios 95 y 796), se aceptó la deducción del gasto de las facturas observadas al encontrarse debidamente sustentado, no obstante reparó el crédito fiscal contenido en las mismas debido a que no estarían destinadas a operaciones por las cuales se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que de las facturas observadas (folios 99, 137, 139, 140 y 144), y de lo señalado por la Administración en la resolución apelada (folios 1172 y 1172 vuelta), se aprecia que corresponden a servicios de



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

patrocinio jurídico por una demanda de un tercero contra la recurrente, compra de plantas de palta que corresponden a una pérdida extraordinaria sufrida por un cliente de la recurrente, y fertilizantes de la competencia utilizados en trabajos de investigación en la siembra de cebolla.

Que en el presente caso de la documentación que obra en autos no se encuentra acreditado que la recurrente realice tanto operaciones gravadas como no gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que de otro lado, conforme el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10151-3-2007 y 10403-2-2014, entre otras, si bien la legislación del Impuesto General a las Ventas establece como requisito adicional a la deducción de las adquisiciones como gasto o costo, que se destinen a operaciones gravadas, también es cierto que el citado impuesto considera un sistema de deducciones amplias en el que incluye todas las adquisiciones, sea que se integren físicamente al bien, se consuman en el proceso o que sea gasto de la actividad.

Que teniendo en cuenta que en el caso de las facturas observadas, la propia Administración ha validado su deducción como gasto respecto del Impuesto a la Renta al estar acreditada su realización y su vinculación con la actividad de la recurrente, igualmente corresponde que dichos gastos den derecho al uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, pues son gastos propios de la actividad de la recurrente y por lo tanto se encuentran comprendidos en el sistema de deducción amplio del crédito fiscal que recoge nuestra legislación, por lo que en dicho extremo el reparo efectuado debe ser levantado y en consecuencia corresponde revocar la apelada al respecto.

#### **iv. Crédito fiscal de desembolsos que no se consideran gasto ni costo**

Que se aprecia del Anexo N° 1.2 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590 (folio 799), que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo, julio y setiembre de 2002, por desembolsos que no se consideran gasto ni costo para efectos del Impuesto a la Renta, precisando en el Anexo N° 1.3. (folios 795 y 796), que los comprobantes de pago observados son las Facturas N° 002-0030656, 002-0018372 y 002-0000493, que corresponden a gastos de terceros o personal independiente, Tickets Aéreos N° 3636916363, 41014310853 y 41014310864 respecto de los cuales no sustentó la vinculación con la generación de renta gravada, y la Factura N° 011-0001429 por la compra de un celular.

Que conforme se ha señalado precedentemente, el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal, las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidas como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

Que los gastos observados han sido analizados en el extremo correspondiente al Impuesto a la Renta, señalándose que la recurrente no sustentó la deducibilidad de los gastos observados, no acreditó su vinculación con la actividad generadora de renta ni sustentó de qué manera le generaría mayores beneficios en su actividad, respecto de aquéllos contenidos en las Facturas N° 002-0030656, 002-0018372 y 002-0000493 y el Ticket Aéreo N° 3636916363, en tal sentido dichos gastos tampoco pueden otorgar derecho a la recurrente a deducir el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas contenido en dichos comprobantes, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a los gastos a que se refieren los Tickets Aéreos N° 41014310853 y 41014310864 y la Factura N° 011-0001429 por la compra de un celular, tal como se analizó respecto del Impuesto a la Renta, éstos resultan deducibles, por lo que también otorgan el derecho al uso del crédito fiscal y por lo tanto, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en tal extremo.

*R. C. P. α* 26



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

## Resoluciones de Multa N° 012-002-0003628 a 012-002-0003642

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003628 a 012-002-0003642 (folios 875 a 904), fueron emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que constituye infracción tributaria el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 178° del citado código, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003629 y 012-002-0003630 (folios 899 a 902), fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002, por los que se emitió la Resolución de Determinación N° 012-003-0003578, la misma que ha sido mantenida en esta instancia, por lo que en el presente caso corresponde fallar en el mismo sentido y confirmar la resolución apelada en el extremo de las citadas resoluciones de multa.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003628 y 012-002-0003631 a 012-002-0003642 (folios 875 a 898, 903 y 904) fueron emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario y se sustentan en los reparos que motivaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003577 y 012-003-0003579 a 012-003-0003590, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, los cuales han sido levantados parcialmente en la presente instancia, correspondiendo fallar en igual sentido, y por lo tanto revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar el monto de las resoluciones de multa conforme con lo antes expuesto.

## Resoluciones de Multa N° 012-002-0003644 a 012-002-0003655

Que respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0003644 a 012-002-0003655 (folios 851 a 878), emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario, por no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de los períodos de enero a diciembre de 2002, es pertinente señalar que aun cuando la Administración ha dejado sin efecto las resoluciones de determinación emitidas por retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, por cuanto habría caducado el plazo para determinar la responsabilidad solidaria como agente retenedor de la recurrente, no obstante la facultad que tiene la Administración para imponer la sanción correspondiente al incumplimiento de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta, no está sujeta al plazo de caducidad a que se refiere el artículo 18° del Código Tributario, conforme se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13829-3-2009, entre otras, por lo que corresponde analizar si la recurrente debió efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, a efecto de establecer si incurrió en la infracción prevista por el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario.

Que mediante el Punto 1 al Requerimiento N° 00151366 (folio 377), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara porque no efectuó la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados por el importe de S/. 54 662,00 pagado al no domiciliado debiendo precisar el tipo de operación que involucra el pago.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó el escrito de 20 de febrero de 2004 (folios 370 y 371), en el que señaló que el concepto observado se trata de pagos por servicios prestados íntegramente en el exterior por una empresa no domiciliada, la misma que no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00151372 (folio 261), la Administración solicitó a la recurrente presentar el acuerdo comercial con \_\_\_\_\_ por el ejercicio 2002, así como los informes técnicos con información específica sobre cada uno de los puntos que menciona en su escrito de 20 de febrero de 2004, es decir sobre informes sobre aplicación de fertilizantes, trabajo de investigación y desarrollo y estudios de mercadeo y otros.

Que mediante escrito de 8 de marzo de 2004 (folios 225 a 240), la recurrente adjuntó el contrato solicitado, siendo que en el Punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00151372 (folios 250 y 251), la Administración señaló que el contrato de asistencia técnica de 5 de enero de 1998, con vigencia de 10 años, tiene como objeto el asesoramiento técnico sobre la aplicación y uso de hormonas, fertilizantes y afines mediante el envío de trabajos de investigación, exhibiendo correspondencia sobre consultas efectuadas en el ejercicio 2002, información de uso de fertilizantes, abonos y otros referidos a la agricultura, siempre en relación a los productos que el grupo comercializa; que el servicio es prestado por el Sr. \_\_\_\_\_ (a través de \_\_\_\_\_) quien también es accionista y representante legal de \_\_\_\_\_ empresa a la cual la recurrente paga regalías por la comercialización de los productos

Que asimismo, indicó que conforme con lo señalado por la propia recurrente, la información obtenida en mérito al contrato es utilizada en el Perú en el diseño de estrategias de comunicación y en la administración del ciclo de vida y de las estrategias del producto, por lo que los pagos efectuado configuran como contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercialización científica de los mismos productos que pertenecen a \_\_\_\_\_ lo que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27° de la Ley del Impuesto a la Renta se consideran regalías, y están afectos a una retención del 30% que la recurrente omitió efectuar.

Que de conformidad con el artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable para el caso materia de autos, en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaía sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que los incisos b) y c) del artículo 9° de la referida ley disponían que constituían rentas de fuente peruana las producidas por capitales, bienes o derechos –incluidas las regalías a que se refería el artículo 27°– situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país, y las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se llevaran a cabo en el territorio nacional.

Que el artículo 27° de la citada ley señalaba que cualquiera fuera la denominación que le acuerden las partes, se consideraba regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Que dicha norma agregaba que se entendía por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que

 28



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

los conocimientos transmitidos tuvieran con la generación de rentas de quienes los recibieran y del uso que éstos hicieran de ellos.

Que de acuerdo con el artículo 16° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, aplicable a los periodos de autos, las transferencias de conocimientos a que se refería el segundo párrafo del artículo 27° de dicha ley eran aquéllas relativas a conocimientos especializados que, traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permitían el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial, técnico o científico.

Que según el inciso c) del artículo 71° de la referida ley, son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el artículo 76° de la citada ley dispone que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54° y 56° de dicha ley, según sea el caso.

Que el inciso d) del artículo 56° de la mencionada ley, señala que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país en el caso de regalías se determinará aplicando la tasa de 30%.

Que como se advierte, en el presente caso la Administración señala que la recurrente debía efectuar la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados respecto de los pagos abonados a Stoller & Associates por enero a diciembre de 2002 al considerar que se trataban de regalías, mientras que la recurrente sostiene que los servicios prestados por la empresa no domiciliada no califican como regalías, debido a que los servicios de asesoramiento técnico de la empresa no domiciliada se prestaron íntegramente en el exterior, y que el pago por dicho servicio no constituye pago de regalías, pues la naturaleza del servicio es solo de consultoría y asesoramiento técnico, no existiendo transferencia de conocimientos o de información que constituya regalía.

Que en ese sentido, corresponde establecer si la contraprestación por los servicios en referencia, constituye regalías y, por tanto, si correspondía que la recurrente efectuara la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados aplicando la tasa del 30%.

Que obra en autos (folios 200 a 202), el contrato suscrito por la recurrente y \_\_\_\_\_ de 5 de enero de 1998, en cuya parte introductoria se indica que: \_\_\_\_\_ *está interesada en el asesoramiento técnico sobre aplicación y uso de hormonas, fertilizantes y afines, mediante el envío de trabajos de investigación, resultado de estudios y pruebas de productos, consultas técnicas, folleterías y envío de otros temas afines de interés para la empresa*, asimismo, se establece que: "Stoller & Associates *está dispuesto a realizar a favor de \_\_\_\_\_ el asesoramiento técnico anteriormente mencionado, enviando la información por diversos medios (fax, correo conveccional, servicio Courier express internacional, medios magnéticos y otros)*", se agrega que: ' \_\_\_\_\_ *es una entidad privada, constituida con la finalidad de efectuar trabajo de investigación, ensayos y pruebas de fertilizantes, asesoría técnica, así como la promoción de la investigación, actividad que desarrolla, fundamentalmente en los Estados Unidos de América.*"

Que en las cláusulas segunda y tercera del citado contrato se señala que su vigencia es de 10 años, y que \_\_\_\_\_ es el responsable de los aspectos científicos y técnicos de la asistencia técnica contratada, así como responsable de los trabajos de investigación, pactándose en la cláusula cuarta, que por los servicios contratados la recurrente pagará la suma de US\$1,000.00 mensuales libre de impuestos.



# Tribunal Fiscal

N° 09772-3-2016

Que teniendo en cuenta que en el caso de autos, el contrato analizado está referido a la realización de trabajos de investigación, ensayos y pruebas de fertilizantes, asesoría técnica sobre aplicación y uso de hormonas, fertilizantes y afines, así como la promoción de la investigación, se concluye que el servicio pactado califica como regalías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 16° de su reglamento, pues se trata de información relativa a la experiencia comercial y científica, y transmisión de conocimientos de carácter técnico referido a actividades comerciales e industriales, por lo que los pagos que se efectúen por tal concepto estaban sujetos a la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados aplicando la tasa del 30%.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177° del Código Tributario por no efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta No Domiciliados de enero a diciembre de 2002, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Que el informe oral solicitado no se realizó debido a la inasistencia de ambas partes según la Constancia N° 1065-2016-EF/TF (folio 1276).

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140012197/SUNAT de 31 de mayo de 2010, en el extremo de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 por actos de liberalidad (alquiler de un departamento en Trujillo), pérdidas sin sustento en la venta de vehículos, gastos de viajes y compra de celular de José Valdez, y en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0003579 a 012-003-0003590 en el extremo de los reparos por retiro de bienes gravados con el impuesto, uso indebido de partida arancelaria con el beneficio tributario establecido en la Ley N° 27400 debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución, el reparo al crédito fiscal respecto de los Tickets Aéreos N° 41014310853 y 41014310864 y la Factura N° 011-0001429 y el reparo al crédito fiscal por bienes que no están destinados a operaciones por las cuales se deba de pagar el impuesto; declarar la **NULA** en el extremo del reparo por intereses presuntos y **NULA** la Resolución de Determinación N° 012-003-0003577 en ese extremo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL

SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL

Barrera Vasquez  
Secretaria Relatora  
CM/BV/rsc.