EXPEDIENTE N° : 2668-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de diciembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por
contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008915 emitida el 30 de diciembre de 2009 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823 a 012-002-0013838, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y la comisión de las infracciones previstas en el numeral 1 del artículo 178°, el numeral 5 del artículo 175° y los numerales 1 y 6 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente alega respecto al reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos debitados en la cuenta 63203 "Honorarios de Asesoría Comercial", por servicios cancelados sin utilizar los medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/. 5 000,00 o US $ 1 500,00, que para que un gasto sea deducible en el cálculo del Impuesto a la Renta, se requiere que este cumpla con el principio de causalidad, que pueda acreditarse de manera fehaciente su realización, que se cumplan las formalidades de los comprobantes de pago y se utilicen medios de pago al momento de su cancelación, requisitos que han sido cumplidos en el presente caso; que la Administración ha reconocido totalmente la realización del servicio y su necesidad en la generación de rentas, no obstante, cuestiona el cumplimiento de la obligación de utilizar medios de pago al considerar que en los cheques exhibidos se ha consignado la cláusula "no negociable" en forma manual y no con un sello; que el requisito de que en los cheques se consigne la cláusula "no negociable" mediante sellos o en forma impresa no se encuentra recogido en las normas legales, por lo que se ha vulnerado el principio de legalidad contenido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

Que en lo referido al reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos debitados en cuenta de gastos varios por adquisición de bienes y servicios cancelados sin utilizar los medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/. 5 000,00 o US $ 1 500,00, sostiene que los pagos vinculados a los referidos gastos fueron realizados mediante la utilización de cheques con la cláusula "no negociable"; que las copias de tales cheques no pudieron ser presentadas durante el procedimiento de fiscalización debido a que la entidad bancaria no cumplió con atender su solicitud de entrega de las referidas copias, lo que fue explicado oportunamente al funcionario de SUNAT que llevó a cabo la fiscalización, por lo que procedería a presentarlas cuando le sean entregadas; que la Administración no ha previsto que los servicios se encontraban sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), por lo que una parte del importe de las facturas fue detraída y depositada en la cuenta abierta por el proveedor en el Banco de la Nación, siendo que los depósitos en cuenta son considerados como un medio de pago autorizado por la Ley N° 28194.

Que respecto a los reparos efectuados a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos con salidas de fondos debitados en la cuenta 73004 – Bonificaciones CJRL sin sustento documentario, gastos con salidas de fondos debitados en la Cuenta 63202 – Honorarios Varios y Cuenta 63203 – Honorarios Asesoría Comercial no sustentados con comprobantes de pago, y gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales correspondientes a facturas de adquisición de combustible y servicios varios, señala que el hecho de haber aceptado los reparos para efectos del Impuesto a la Renta no conlleva a que deba aplicarse una presunción por disposición indirecta de rentas;

que para que opere la aplicación de la presunción de dividendos debe existir una disposición indirecta de rentas de tercera categoría y ésta no debe ser susceptible de posterior control tributario; que para que un gasto no sea susceptible de posterior control tributario no debe ser posible identificar al sujeto con quien se realizó la operación; que en el presente caso, los beneficiarios de los gastos no han sido accionistas de la empresa, sino choferes, ayudantes, pintor del local, clientes, personal administrativo de la empresa, contadores, recursos humanos, , entre otros, personas que se encuentran plenamente identificadas por la Administración; y que ha cumplido con presentar las facturas, contratos, registros contables, medios de pago y en muchos casos actas de entrega en las que se ha consignado el nombre completo, número de documento de identidad y fecha de recepción del dinero, documentos que acreditan que los gastos observados por la Administración fueron realizados a favor de terceros; no existiendo la imposibilidad de efectuarse un posterior control tributario; Invoca lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 549-5-2000, 596-4-98, 916-4-99 y 361-1-2000.

Que en cuanto al reparo efectuado al Impuesto General a las Ventas por concepto de flete por transporte y distribución de bebidas gaseosas y néctares que por su operatividad real no constituyen renta de tercera categoría ni otorgan crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; alega que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha recogido el criterio de realidad económica, el cual resulta de aplicación para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y no para recalificar los negocios jurídicos; que en tal sentido, lo expresado por la Administración carece de sustento legal, evidenciándose que aquélla ha vulnerado los principios de legalidad y seguridad jurídica; que de los contratos suscritos por las partes, se observa que estos mantuvieron una relación civil en todo momento; que la Administración no se encuentra facultada para calificar un determinado negocio jurídico de una forma distinta a la que las partes inicialmente le otorgaron, cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6686-4-2004; que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones realizadas, ni sostiene que estas han sido simuladas, sino la utilización de figuras jurídicas del Código Civil (normas de cobertura), en lugar de implementar una relación laboral con los transportistas (normas defraudadas), esto es, un supuesto de fraude de la ley, el cual no se encontraba recogido dentro de los alcances del criterio de calificación económica de los hechos recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; que los transportistas realizaron el hecho imponible observado, por lo que la Administración debía considerar que cuando estos prestaban sus servicios, le trasladaron el Impuesto General a las Ventas, y siendo que el objeto del crédito fiscal es neutralizar la naturaleza trasladable del Impuesto General a las Ventas, tiene derecho al crédito fiscal correspondiente; que al haber cumplido con cancelar a los transportistas el importe que incluía el pago del impuesto, el incumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte de los transportistas no tendría por qué afectarla en modo alguno; que únicamente el juez o el inspector de trabajo competentes tienen facultades para determinar si en el presente caso se trata de una relación de naturaleza laboral, desconociendo los contratos de locación de servicios suscritos; y que adicionalmente, la Administración no ha cumplido con acreditar con documentación fehaciente los hechos que demuestren la existencia de una relación laboral, no resultando suficiente su dicho; que no tiene una relación de subordinación con los transportistas, que los descuentos por tardanzas es una práctica común en las relaciones civiles tratándose de penalidades por incumplimiento tardío, que las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, gastos de peajes y de estacionamiento, así como el auxilio mecánico o el pago de ayudantes asumidos, se trata de costos que finalmente serán trasladados en el costo del servicio prestado por transportistas, y que estos a su vez, cuentan con diversos trabajadores que le permiten realizar sus labores; que a dichos transportistas se les ha exigido el giro de una letra de cambio a la vista, lo que evidencia la naturaleza civil del contrato; y que el desconocimiento de la calificación de rentas de tercera categoría debería ventilarse en un procedimiento respecto de los contribuyentes que emitieron las facturas por tales rentas, siendo que la recurrente en su calidad de usuario no está en condiciones de ofrecer los medios probatorios, ni explicar las razones por las cuales sus proveedores calificaron sus rentas como de tercera categoría.

Que mediante escrito de 18 de julio de 2012, agrega que en observancia de la Ley Nº 29707, solicita acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, tanto para efectos del Impuesto a la Renta como del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2005,

por lo que ha procedido al pago de la multa respectiva para que opere dicho acogimiento, por el monto de S/. 6,919.08.

Que en el escrito de 3 de setiembre de 2012, señala que el importe de la multa a que hace referencia la Ley N° 29707, originado por el incumplimiento de las operaciones respecto de las cuales debía realizarse la bancarización, ascendía a S/. 6,929.59; que dicho importe fue cancelado el 18 de julio de 2012; y que la Administración por vía telefónica le indicó que no procedía su pedido de acogimiento al citado beneficio y que debía desistirse del mismo, lo que vulnera su derecho de defensa constitucionalmente protegido, toda vez que en virtud de lo establecido en los artículos 3° y 4° de la Ley N° 27444, SUNAT debía exponer los argumentos por los cuales no procedería su solicitud en forma expresa, por escrito, indicando las motivaciones y el objeto, mediante notificación válida, denominación del órgano del cual emana, así como el nombre y firma de la autoridad interviniente.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración indica en lo referido al reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos debitados en la cuenta 63203 "Honorarios de Asesoría Comercial", por servicios cancelados sin utilizar los medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/. 5,000.00 o US $ 1, 500.00, que solicitó a la recurrente mediante el Requerimiento N° 0122070001629 que acreditara con los medios de pago autorizados por la Ley N° 28194, la cancelación de los gastos registrados en la aludida cuenta contable, no obstante, la recurrente solo presentó parcialmente la documentación solicitada, existiendo un importe no sustentado de S/. 334,669.60; que mediante el Requerimiento N° 0122070001629 le reiteró que exhibiera dicha documentación, sin embargo, la recurrente solo presentó informes que acreditan la prestación del servicio de Sonia Sherezade Verástegui Ríos y Rebeca Cruz Jordón, más no presentó el uso de los medios de pago que exige la referida ley.

Que respecto al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos debitados en cuenta de gastos varios por adquisición de bienes y servicios cancelados sin utilizar los medios de pago autorizados o no bancarizados por montos mayores a S/. 5,000.00 o US $ 1,500.00, señala que conforme a lo establecido por la Ley N° 28194 las facturas de compra por el total de S/. 181,130.03, debían ser canceladas mediante medios bancarizados, no obstante, la recurrente no cumplió con acreditar la utilización de los medios de pago respecto al importe de S/. 38,997.00, pese a que fue requerido para ello mediante los Requerimientos N° 0122070001629 y 0122080000198.

Que en cuanto a los reparos a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por concepto de gastos con salidas de fondos debitados en la cuenta 73004 – Bonificaciones CJRL sin sustento documentario, sostiene que mediante el Requerimiento N° 0122070001629, solicitó a la recurrente que sustente los importes cargados a la referida cuenta contable y detallados en su Anexo N° 1.03, lo que posteriormente fue reiterado mediante el Requerimiento N° 0122080000198, no obstante, la recurrente únicamente presentó a fin de acreditar los supuestos incentivos a choferes y ayudantes, un comprobante de diario en el que se registró el débito a la cuenta 73004, fotocopia de un listado incompleto en el que figuran las supuestas firma de los beneficiarios de los incentivos, sin demostrar que estos se encontraban en la planilla del recurrente; a fin de acreditar los gastos sin sustento documentario, presentó fotocopias de entrega de incentivos que no poseen la firma en señal de recepción del pago, comprobantes de diario, sin demostrar que los beneficiarios se encontraban en la planilla de la recurrente; a fin de sustentar los gastos sin comprobantes de pago, presentó fotocopias de correos electrónicos autorizando el gasto por pintado de local y fotocopia de un recibo de egreso de caja s/n recepcionado por , y a fin de sustentar los gastos por supuesto techado de camiones, exhibió recibos de egresos de caja por concepto de techado de camiones, girados a nombre de sin embargo no presentó los comprobantes de pago emitidos por sus proveedores; concluyendo que al no haberse demostrado fehacientemente el destino real de los desembolsos, estos constituyen una disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario.

Que en el extremo de los reparos a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gasto con salidas de fondos debitados en la Cuenta 63202 – Honorarios varios y Cuenta 63203 – Honorarios asesoría comercial sin sustento documentario, alega que mediante el Requerimiento N° 0122070001629 solicitó a la recurrente que sustente los importes cargados a la aludida cuenta contable y detallados en su Anexo N° 1.05, lo que posteriormente fue reiterado mediante el Requerimiento N° 0122080000198; no obstante, la recurrente presentó parcialmente la documentación solicitada, existiendo un importe no sustentado de S/. 181,209.00; por lo que al no haberse presentado la documentación fehaciente que acredite la realidad de las operaciones y el destino de los desembolsos, estos constituyen una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que en lo referente a los reparos a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustibles y servicios varios, argumenta que mediante el Requerimiento N° 0122070001629, solicitó a la recurrente que presente la documentación que sustente los importes cargados a las cuentas contables detalladas en su Anexo N° 1.08, tales como comprobante de pago, vouchers y otros; no obstante, la recurrente presentó parcialmente dicha documentación, por lo que existían gastos no sustentados por vales de combustible de compras efectuadas a

y verificaciones efectuadas en el Libro Caja y Bancos, los que calificaban como operaciones inexistentes o no reales, y en tal sentido como una disposición indirecta de renta que no era susceptible de posterior control tributario.

Que en cuanto a los reparos a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos con salidas de fondos por facturas de compras registradas en forma duplicada, indica que mediante los Requerimientos N° 0122070001629 y 0122080000198, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación respectiva, las referidas observaciones lo que no fue cumplido por la aquélla, por lo que al no haberse acreditado fehacientemente el destino de los desembolsos, tales egresos se consideran una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que asimismo, alega respecto a los reparos a la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, que estos también incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y que la recurrente los aceptó en relación a este último impuesto, procediendo a presentar la declaración rectificatoria mediante el Formulario PDT 656 N° 100266002.

Que en lo referente al reparo efectuado al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, alega que tales gastos se tratan de servicios personales de los choferes y ayudantes, encargados del transporte y distribución de las bebidas gaseosas y néctares, no correspondiendo a rentas de tercera categoría para los emisores de las facturas, y en consecuencia la recurrente no tenía derecho a utilizar el crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago emitidos por tal concepto; que de la documentación presentada por la recurrente el 27 de noviembre de 2007, del análisis de los contratos de transporte y distribución de productos, de la revisión efectuadas a los registros y documentación contable y demás elementos de prueba detectados en el procedimiento de fiscalización, determinó que en aplicación de la norma VIII del Título Preeliminar del Código Tributario y el criterio de realidad económica, existía una relación de subordinación entre la recurrente y los choferes que emitieron los comprobantes de pago observados, por lo que dichas operaciones no calificaban como rentas de tercera categoría para sus perceptores.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por facturas de compras emitidas por montos mayores a S/. 5,000.00 sin usar medios de pago autorizados, sostiene que mediante el Punto 12 del Requerimiento N° 0122070001629, solicitó a la recurrente acreditar la cancelación de los aludidos comprobantes de pago utilizando los medios de pago indicados en el artículo 4° de la Ley N° 28194; no obstante, la recurrente no cumplió con exhibir la documentación requerida, y que si bien, mediante el Requerimiento N° 0122080000198 se le reiteró que exhibiera la documentación antes mencionada, en tal oportunidad solo

presentó documentación que acreditaba la utilización de medios de pago respecto a una parte de las facturas, existiendo un importe no sustentado de S/. 7,410.00, el que fue reparado.

Que en lo relacionado al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por diferencias no rectificadas, señala que existían diferencias entre la base imponible declarada y la anotada en los registros de ventas de los meses de febrero y octubre de 2005; asimismo, existían diferencias entre los ingresos registrados en el Libro Mayor de los meses de enero, marzo, junio, julio y octubre de 2005 y lo consignado en las declaraciones juradas, observaciones que pese a ser reconocidas por la recurrente no fueron consideradas en su totalidad en las rectificaciones presentadas.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0013823 y 012-002-0013827 a 012-002-0013838, señala que corresponden a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario y que fueron emitidas como consecuencia directa de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0015335 y 012-003-0015337 a 012-003-0015348.

Que con relación a la Resolución de Multa Nº 012-002-0013824, sostiene que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 6 del artículo 177º del aludido código, al verificarse mediante el Requerimiento Nº 0122080000198, que la recurrente proporcionó a la Administración Tributaria información no conforme con la realidad.

Que en lo referente a la Resolución de Multa Nº 012-002-0013825, indica que fue girada por la comisión de la infracción contenida en el numeral 5 del artículo 175º del citado código, toda vez que según consta en el Punto Nº 14 al Resultado del Requerimiento Nº 0121060000337, Puntos Nº 8, 13 y 17 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122070001329 y el Punto Nº 1.1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122070001595, la recurrente había llevado con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, el Registro de Ventas de enero a noviembre de 2005, Registro de Inventario Valorizado del ejercicio 2005, Registro de Percepciones de abril a noviembre de 2005 y el Registro Auxiliar al Libro de Inventarios y Balances, y que si bien procedió a subsanar dicha infracción, el pago de la multa fue realizado con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado para tales efectos, por lo que en aplicación del Régimen de Gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, únicamente le correspondía una rebaja del 50% de la multa.

Que en cuanto a la Resolución de Multa Nº 012-002-0013826, ésta fue emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177º del referido código, al no haber cumplido la recurrente con la exhibición de la documentación solicitada mediante los Puntos Nº 7, 9 , 10, 11, 12, 13, 14 y 15 del Resultado del Requerimiento Nº 0121060000337, los Puntos Nº 3, 4, 5, 7, 8 y 9 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122060002591 y el Punto Nº 18 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 012207001329.

ANÁLISIS

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado con Carta de Presentación N° 060011207500-01 y Requerimiento N° 0121060000337[1] (fojas 6043, 6044, 6065 y 6067), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, en virtud a los reparos a la renta neta por adquisición de bienes y servicios cancelados sin utilizar los medios de pago autorizados; reparos al débito fiscal por diferencia no rectificada en la base imponible del Impuesto General a las Ventas; reparos al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría, por compras sin usar medios de pago autorizados; y por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos correspondientes a bonificaciones y honorarios sin

[1] Notificados el 25 de octubre de 2006. De acuerdo al Resumen Estadístico de Fiscalización de foja 6107, en dicho procedimiento también se emitieron los Requerimientos N° 0122060002591, 0122070001329, 0122070001393, 0122070001575, 0122070001595, 0122070001610, 0122070001629, 0122080000138 y 0122080000198.

sustento documentario, operaciones inexistentes o no reales, y facturas de compras registradas en forma duplicada; así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823 a 012-002-0013838 por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178°, el numeral 5 del artículo 175° y los numerales 1 y 6 del artículo 177° del Código Tributario (fojas 6955 a 7071).

Que la recurrente interpuso reclamación contra los citados valores (fojas 6910 a 6919), que fue declarada infundada mediante la Resolución N° 0150140008915 de 30 de diciembre de 2009, por lo que se dispuso proseguir con la cobranza de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348 y de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823 a 012-002-0013838.

Que el 28 de enero de 2010 la recurrente presentó recurso de apelación (fojas 7180 a 7208), cuestionando los reparos a la renta neta por adquisición de bienes y servicios sin utilizar los medios de pago autorizados; al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría; y por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos correspondientes a bonificaciones y honorarios sin sustento documentario y operaciones inexistentes o no reales, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348; así como las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823, 012-002-0013827 a 012-002-0013838 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en las partes vinculadas a los reparos impugnados contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 y 012-003-0015337 a 012-003-0015348.

Que en ese sentido, es materia de controversia determinar si se encuentran conformes a ley los reparos impugnados por la recurrente, que tienen incidencia en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348 giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, y la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, y el extremo de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823, 012-002-0013827 a 012-002-0013838, vinculadas a tales reparos.

Nulidad

Que conforme con el artículo 103° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que de acuerdo con el artículo 107° del citado Código Tributario, los actos de la Administración podrán ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación, siendo que tratándose de la SUNAT, las propias áreas emisoras podrán revocar, modificar o sustituir sus actos, antes de su notificación.

Que según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02099-2-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efectos frente a los interesados con su notificación, conforme con lo dispuesto por el artículo 107° del Código Tributario.

Que en ese mismo sentido, el primer párrafo del artículo 106° del mencionado Código Tributario señala que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso.

Que el artículo 129° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263[2], establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150°.

[2] Publicado el 10 de diciembre de 2016 y vigente desde el 11 de diciembre de 2016.

Que el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, modificado por el referido decreto legislativo, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contar con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que el numeral 2 del artículo 109° del citado código, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de autos, se aprecia que el 4 de julio de 2008 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823 y 012-002-0013827 a 012-002-0013838 emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en el extremo de los reparos a la renta neta por adquisición de bienes y servicios sin utilizar los medios de pago autorizados; al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría; y por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos correspondientes a bonificaciones y honorarios sin sustento documentario y operaciones inexistentes o no reales (fojas 6910 a 6919).

Que el mencionado recurso de reclamación fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008915 de 30 de diciembre de 2009 (fojas 7110 a 7138).

Que de otro lado, se tiene que la referida resolución de intendencia fue notificada el 11 de enero de 2010, mediante acuse de recibo, consignándose los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió el acto, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 7241).

Que mediante escrito de 8 de enero de 2010, presentado con posterioridad a la emisión de la citada resolución de intendencia, y con anterioridad a su notificación, la recurrente formuló argumentos ampliatorios de su recurso de reclamación (fojas 7158 a 7175), siendo que la Administración no emitió pronunciamiento sobre éste en la apelada.

Que estando a las normas glosadas y en aplicación del criterio establecido en la Resolución N° 02099-2-2003 la Administración debió pronunciarse sobre la ampliación del recurso de reclamación de 8 de enero de 2010, toda vez que ésta aún no había surtido efecto con su notificación, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo referido a la falta de pronunciamiento sobre el escrito ampliatorio de la reclamación presentado el 8 de enero de 2010, de conformidad con el último párrafo[3] y el numeral 2 del artículo 109° del citado código.

Que no obstante, en aplicación del artículo 129° y el último párrafo del artículo 150° del Código Tributario, modificados por el Decreto Legislativo N° 1263, corresponde pronunciarse sobre el escrito ampliatorio de la reclamación presentado el 8 de enero de 2010 y sobre el fondo del asunto, pues de la revisión de la documentación que obra en autos, se aprecia que se cuenta con los elementos suficientes para ello, y se encuentran salvaguardados los derechos de la recurrente, pues su derecho de defensa está siendo ejercido con la presente apelación, y ha podido conocer la posición de la Administración respecto de los puntos planteados en su recurso de reclamación.

[3] El último párrafo del artículo 109° del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1263, establece que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Resolución de Determinación N° 012-003-0015335 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2005

No utilización de medios de pago

Que de acuerdo con los Anexos Nº 2, 4, 4.1, 4.2 y 4.3 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0015335 (fojas 6995 a 7001 y 7003), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al no haber acreditado la cancelación de comprobantes de pago por montos mayores a S/. 5,000.00 ó $ 1,500.00 mediante el uso de medios de pago autorizados, específicamente por gastos debitados en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial, por S/. 334,670.00 y por gastos debitados en Cuenta de gastos varios por adquisición de bienes y servicios, por S/. 38,997.00; sustentándose en los Requerimientos N° 0122070001629 y 0122080000198, y sus resultados, y citando como base legal los artículos 4°, 5° y 8° de la Ley N° 28194, entre otros.

Que en los citados valores, como motivo determinante del reparo a los gastos debitados en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial por servicios, se indicó que la recurrente no proporcionó ningún medio de cancelación autorizado y que los documentos proporcionados, tales como estados de cuenta bancarios, no sustentan el pago al proveedor o prestador del servicio, sino una salida de efectivo de la cuenta corriente; razón por la cual se le requirió copia de los cheques cancelados a fin de acreditar el pago. De otro lado, como motivo determinante del reparo a los gastos por adquisición de bienes y servicios, se indicó que la recurrente sustentó parcialmente el uso de medios de pago autorizados mediante copias de cheques no negociables, reparándose los importes totales o saldos de los comprobantes de pago cuya cancelación no fue acreditada mediante el uso de medios de pago autorizados y que los estados de cuenta bancarios proporcionados no sustentan el pago al proveedor o prestador del servicio, sino una salida de efectivo de la cuenta corriente, razón por la cual se le requirió copia de los cheques cancelados. Al respecto, se indica que la recurrente consignó manualmente en los cheques la frase "NO NEGOCIABLE", por lo que se procedió a levantar parcialmente el reparo al proporcionar evidencia documentaria de pagos efectuados al prestador del servicio o proveedor con las copias de cheques proporcionados por la entidad financiera.

Que al respecto, el artículo 3° de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194[4], vigente desde el 27 de marzo de 2004, dispone que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° se deberán pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5°, aún cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4° de la citada norma, aplicable al caso de autos, prescribía que el monto a partir del cual se deberían utilizar medios de pago es de S/. 5,000 o US$ 1,500.

Que el artículo 5º de la misma ley prevé que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el referido artículo 3º, son los siguientes: a) depósitos en cuentas, b) giros, c) transferencias de fondos, d) órdenes de pago, e) tarjetas de débito expedidas en el país, f) tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores, siendo aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

Que el artículo 8° de la mencionada ley preceptúa que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; precisando que en el

[4] Es preciso indicar que a partir del 24 de setiembre de 2007, se encuentra vigente el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que de autos, se tiene que mediante el Punto 10 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122070001629 (fojas 2421 y 2422)[5], notificado el 16 de noviembre de 2007, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que respecto de las operaciones contenidas en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial, detalladas en el Anexo N° 1.05 (foja 2413), que correspondan a importes mayores a S/. 5,000.00 o US$ 1,500.00, acreditara su cancelación mediante los medios de pago autorizados, de conformidad con lo señalado en la Ley N° 28194.

Que asimismo, en el Punto 12 del citado Anexo N° 01 del referido requerimiento (foja 2420), la Administración señaló haber observado facturas de compras por montos mayores a S/. 5,000.00, por el valor de compra total de S/. 181,130.03, por lo que se le requirió acreditar la utilización de los medios de pago señalados en el artículo 5° de la citada ley para la cancelación de los mismos, según el detalle contenido en el Anexo N° 1.07 de dicho requerimiento (foja 2403), debiendo indicar la forma de cancelación a los proveedores y los medios de pago utilizados (efectivo, cheque o transferencia bancaria); de tratarse de cheque, debía proporcionar fotocopia del cheque pagado y de tratarse de abonos en cuenta, debía indicar el número de cuenta, banco, titular de la cuenta en la que se efectuó el abono. Asimismo, se le solicitó exhibir los estados de cuenta corriente bancarios.

Que en respuesta a tal requerimiento, con escrito de 27 de noviembre de 2007 (fojas 2391 a 2393), la recurrente señaló entre otros, que a fin de sustentar el pago de las operaciones observadas, adjuntaba las copias de los estados de cuenta bancarios de la Cuenta N° 0011-0100-0100186008, así como la copia de la carta remitida al Banco Continental mediante la cual solicitó se le expida copias de los cheques que sustentaban los respectivos pagos.

Que en el Punto 10 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629[6] (fojas 1607 y 1610 a 1612), se estableció que la recurrente sustentó parcialmente las observaciones a los gastos debitados en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial y presentó recibos por honorarios, reparándose la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por S/. 334,669.60, por no acreditar la fehaciencia y el uso de medios de pago en comprobantes de pago mayores a S/. 5,000.00, según lo dispuesto en los artículos 4°, 5° y 8° de la Ley 28194, respecto de las operaciones detalladas en el Anexo N° 1.05 de dicho resultado (foja 1593). Asimismo, en el Punto 12 del citado anexo se indicó que con relación a las facturas de compras detalladas en el Anexo N° 1.07 de dicho resultado, contenidas en la Cuenta de gastos varios por adquisición de bienes y servicios, la recurrente no cumplió con acreditar el citado uso de medios de pago, por lo que procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por el monto de S/. 181,130.03 (foja 1583).

Que al amparo de lo establecido por el artículo 75° del Código Tributario, la Administración, mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 012208000198[7] solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones anteriormente citadas, formuladas en los Puntos 10 y 12 del Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, adjuntando la documentación original que sustente fehacientemente su posición (fojas 1540 a 1545).

Que en atención al mencionado requerimiento, con escrito de 25 de febrero de 2008 (fojas 1528 a 1532), la recurrente indicó que respecto a las observaciones efectuadas a los gastos por honorarios de asesoría comercial y gastos varios (contenidas en el punto 10 del Anexo N° 01 y 1.05 del Resultado del Requerimiento N° 0122070001629), cumplía con adjuntar copias de los correos enviados a la referida entidad solicitando las copias de los demás cheques, siendo que el auditor de la

[5] Notificado el 16 de noviembre de 2007 (foja 2426).
[6] Notificado el 18 de febrero de 2008 (foja 1018).
[7] Notificado el 18 de febrero de 2008 (foja 1533).

Administración pudo corroborar mediante comunicación efectuada con el representante de dicha entidad bancaria, que la referida información se encontraba en proceso de envío.

Que asimismo, en cuanto a las facturas por compras (contenidas en el punto 12 del Anexo N° 01 y el Anexo N° 1.07 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629), la recurrente adjuntó un cuadro en el que detalló las operaciones referidas a facturas por compras por importes mayores a S/. 5,000.00 o US$ 1,500.00, y copias de diversos cheques (fojas 1370 a 1389).

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al resultado del mencionado Requerimiento N° 0122080000198[8] (foja 1262), la Administración dejó constancia de lo comunicado por la recurrente en el mencionado escrito, por lo que dio cuenta que respecto del reparo a los gastos debitados en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial contenido en el Punto 10 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, la recurrente no logró acreditar el uso de medios de pago, según lo dispuesto en los artículos 4°, 5° y 8° de la Ley N° 28194 y modificatorias, por tanto mantuvo el reparo sólo para efectos del Impuesto a la Renta de tercera categoría por el importe de S/. 334,670.00, según consta de foja 1258. Asimismo, refirió que la recurrente sustentó parcialmente el reparo a la Cuenta de gastos varios por adquisición de bienes y servicios detallado en el Punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, al haber presentado las copias de los cheques detallados en el Anexo N° 1.04[9] al resultado del Requerimiento N° 0122080000198 (foja 1250), por lo que procedió a reparar para efectos del Impuesto a la Renta el monto de S/. 53.596.67; no obstante, se señaló que mediante declaración rectificatoria la recurrente aceptó el reparo efectuado a la Factura N° 001-287, emitida por por el monto de S/. 14,600.00[10]. Cabe señalar que en el citado Anexo N° 1.04 la Administración reparó la totalidad de los gastos cuya cancelación no fue acreditada con la presentación de cheque o medio de pago alguno, en tanto que respecto de los gastos sustentados con cheques, levantó el reparo por los gastos cuyo valor de venta coincidía con el importe del cheque emitido y reparó parcialmente el valor de venta de los bienes y servicios adquiridos que no fue cubierto con el importe del cheque emitido.

Que en el caso de autos, con relación a los gastos contenidos en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial (recibos por honorarios), se aprecia de foja 1593 que se trata de operaciones que superan el importe de S/.5,000.00, por lo que la recurrente se encontraba obligada a utilizar medios de pago para cancelar tales operaciones, conforme con lo dispuesto por los artículos 3° y 5° de la Ley N° 28194, no obstante, si bien la recurrente presentó un cuadro de fojas 2128 a 2130 en el que hace referencia a unos cheques, no presentó copia de éstos, por lo que la recurrente no cumplió con acreditar que usó medio de pago alguno en tales operaciones; por tanto, el presente reparo se encuentra conforme a ley en este extremo.

Que si bien la recurrente en instancia de reclamación, presentó copia de algunos cheques por las referidas operaciones (fojas 6214 a 6264), no obstante, en virtud del artículo 141° del Código Tributario[11], no corresponde que la documentación presentada en reclamación sea merituada en esa instancia, toda vez que la recurrente no acreditó que la no presentación de dicho medio probatorio en etapa de fiscalización no se originó por su causa.

---

[8] Notificado el 12 de marzo de 2008 (foja 1271).

[9] Por error material, se indicó que correspondía al Anexo N° 1.01.

[10] Razón por la cual, en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0015335 se consigna como importe del presente reparo el monto de S/. 38,997.00 (S/. 53.596.67 - S/. 14,600.00).

[11] Dicho artículo señala que: *"No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el procedimiento de verificación y fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha dela interposición de la reclamación".*

Que a título ilustrativo, cabe indicar además que de la revisión de los referidos cheques se aprecia que no contienen la cláusula "no negociable" para ser considerados medios de pago, conforme con el artículo 5° de la Ley N° 28195, por lo que no desvirtúan el presente reparo.

Que en lo referente a los gastos contenidos en la Cuenta de gastos varios por adquisición de bienes y servicios, se verifica de foja 1250, que corresponden a operaciones por importes mayores a S/. 5,000.00 por lo que la recurrente se encontraba obligada a utilizar medios de pago de conformidad con la Ley N° 28194, ante lo cual la recurrente presentó copias cheques que obran a fojas 1370 a 1389.

Que la Administración levantó el reparo respecto de los referidos cheques, no obstante, dado que algunos de éstos fueron emitidos por importes menores a los contenidos en las facturas, la Administración procedió a reparar los saldos de las facturas no cubiertos por tales cheques, conforme se verifica del Anexo N° 1.04 al Resultado del Requerimiento N° 0122080000198 y del Anexo N° 4.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0015335 (fojas 1250 y 6999), lo que se encuentra conforme a ley.

Que adicionalmente, la recurrente no presentó cheques ni medio de pago alguno respecto de las demás operaciones detalladas en los citados anexos, materia de reparo, pese a estar obligada a ello. En ese sentido, estando a que la recurrente no cumplió con sustentar que efectuó el pago de las referidas operaciones en su totalidad con cheques, esto es, utilizando medios de pago, el presente reparo se encuentra conforme a ley en este extremo, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el escrito ampliatorio de su reclamación presentado el 8 de enero de 2010 (fojas 7172 a 7174), respecto al presente reparo por los gastos debitados en la Cuenta 63203 – Honorarios de Asesoría Comercial, con relación a que la Administración ha desconocido los cheques presentados debido a que en éstos se consignó manualmente la cláusula "no negociable" y no con un sello, pese a que en la legislación no se exige que la cláusula "no negociable" deba constar impresa o mediante un sello en el cheque, por lo que considera se debe reconocer la deducción de los gastos; cabe indicar que de la revisión de autos el reparo efectuado a los referidos gastos se sustenta en que no se presentaron los cheques ni medio de pago alguno que acredite la cancelación de las operaciones durante el procedimiento de fiscalización y no la forma en que se habría colocado una cláusula en los cheques, por ende, dicho alegato no resulta amparable.

Que respecto a que alega que el presente reparo efectuado a los gastos por adquisición de bienes y servicios, debe ser levantado, dado que si bien no presentó las copias de cheques durante la fiscalización ello se debió a que fueron solicitadas al Banco y hasta la fecha no le fueron entregados, asimismo, no se ha considerado que los referidos servicios se encontraban sujetos al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), y por ende, fueron objeto de detracción habiéndose efectuado un depósito en el Banco de la Nación y al ser el depósito en cuenta un medio de pago autorizado por Ley N° 28194, dicha parte de los gastos sí ha sido pagada mediante la utilización de medios de pago; cabe señalar que si bien la recurrente durante el procedimiento de fiscalización ha presentado comunicaciones remitidas al banco solicitando copia de cheques, ello no basta para acreditar que las operaciones fueron pagadas utilizando medios de pago, no habiendo presentado documento alguno que acreditara la existencia de tales cheques, siendo además que la recurrente durante la fiscalización no presentó alegato ni documento alguno que acreditara que tales operaciones se encontraron sujetas a detracciones, por lo que la Administración no pudo analizar ello, siendo además que en instancia de reclamación no ha presentado documento alguno que sustentara su dicho.

Que en lo referente a que la recurrente solicita que en observancia de la Ley N° 29707, acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, tanto para efectos del Impuesto a la Renta como del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2005, por lo que ha procedido al pago de la multa respectiva para que opere dicho acogimiento, por el monto de S/. 6,919.08; cabe señalar que conforme se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02652-4-2014 y

10404-2-2014, el artículo 2° de la Ley N° 29707, que estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4° de la Ley N° 28194, Ley de Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, señaló que podían acceder al mencionado procedimiento dentro de un plazo de 90 días calendario contados a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, no obstante mediante Decreto Legislativo N° 1118 se derogó la Ley N° 29707 sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente ésta no podía acogerse a la mencionada subsanación.

Resolución de Determinación N° 012-003-0015336 - Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005

Que la Resolución de Determinación N° 012-003-0015336, de fojas 7006 a 7039, fue emitida por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 2005 de 4,1% por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en razón de los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría por gastos con salidas de fondos debitados en la Cuenta 73004 - Bonificaciones CJRL sin sustento documentario; gastos con salidas de fondos debitados en las Cuentas 63202 - Honorarios varios y 63203 - Honorarios asesoría comercial sin sustento documentario; gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustibles y servicios varios; y, gastos con salidas de fondos por facturas de compras registradas en forma duplicada, según el punto 13 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 122070001629 y el punto 5.6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122080000198. Citando como base legal el inciso g) del artículo 24°-A y el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979, aplicable al caso de autos disponía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y las personas jurídicas se encontrarían sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A de la citada ley.

Que el inciso g) del artículo 24°-A de la referida ley, sustituido por Decreto Legislativo N° 945, señala que para efectos del impuesto se entendería por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regularía en el artículo 55° de esta ley.

Que el artículo 13°-B del reglamento de la citada norma, aprobado Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF y vigente desde el 5 de julio de 2004, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, siendo que reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquéllos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, acreditan o respaldan una operación inexistente.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 11924-2-2008, entre otras, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida Tasa Adicional sólo es aplicable respecto

de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos como multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueran susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, y que no hubieran sufrido la retención del 4.1%, que de acuerdo con lo contemplado en el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta[12] debían efectuar las personas jurídicas que acordaran la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta y que doctrinariamente se les denomina "dividendos presuntos".

Que la Administración considera como dividendos presuntos los reparos efectuados al Impuesto a la Renta por no sustentar documentariamente los gastos por bonificaciones y honorarios; por no sustentar la fehaciencia de las operaciones de compra de combustibles y servicios varios; y por facturas de compras registradas en forma duplicada.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122070001629 (fojas 2426 y 2427) la Administración solicitó a la recurrente: i) Puntos N° 8 y 10: Sustentar con comprobantes de pago y/o contratos, y otra documentación la causalidad y fehaciencia de los gastos debitados en la Cuenta 73004 - Bonificaciones CJRL, según se detalla en el Anexo N° 1.03 por el monto de S/. 317,915.33 (foja 2415 y 2423), así como de los gastos debitados en la Cuenta 63202 - Honorarios varios por la suma de S/. 123,791.32 y en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial por la suma de S/. 470,023.86; según se detalla en el Anexo N° 1.05 por el monto total de S/. 593,81.18 (fojas 2413, 2421 y 2422) ii) Punto N° 13: Sustentar la realización, naturaleza y cuantía de cada operación económica a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones por adquisición de combustible y servicios, detalladas en el Anexo N° 1.08, por un monto de S/. 2'000,008.25 (fojas 2394 a 2402 y 2420).

Que en los Puntos N° 8, 10 y 13 del Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, se determinó que del análisis de la información presentada por la recurrente: i) No sustentó lo solicitado respecto de los gastos debitados en la Cuenta 73004 – Bonificaciones CJRL, reparándose para efecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría y la tasa adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta el importe total de *S/.* 317,915.33 (Anexo N° 1.03); ii) Sustentó parcialmente por escrito y con la documentación respectiva los gastos debitados en la Cuenta 63202 - Honorarios varios, y en la Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial, así como la fehaciencia de las operaciones por adquisición de combustible y servicios, reparándose para efecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría las sumas de *S/.* 53,554.61, *S/.* 127,654.26 y S/. 1'955,187.25, respectivamente, así como respecto de la tasa adicional del 4.1 % del Impuesto a la Renta, tal como consta en los Anexos N° 1.05 y 1.08 del citado resultado (fojas 1569 a 1582, 1593, 1595, 1599 a 1606, 1611 a 1613 y 1618).

Que en virtud de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, mediante los numerales 1, 2, 4 y 5 del Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080000198, se comunicó a la recurrente que con relación a los citados reparos a la tasa adicional del Impuesto a la Renta, contenidos en los Puntos N°

[12] Según el artículo 73°A de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14º que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se realice en favor de personas jurídicas domiciliadas. Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del 4,1% deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución. El monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú. Esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

8, 10 y 13 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, debía presentar por escrito, los descargos a las observaciones señaladas, adjuntando la documentación en original, que sustente fehacientemente los descargos respectivos (fojas 1539, 1540 y 1545).

Que a través de escrito de 25 de febrero de 2008 (fojas 1527 y 1532), la recurrente señaló que en atención al Requerimiento N° 1522110000256, procedió a pagar el monto de los reparos detallados en los numerales 1, 2, 4 y 5 del Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122080000198, más intereses, correspondientes a la tasa adicional del Impuesto a la Renta de 4.1%.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122080000198, notificado el 12 de marzo de 2008 (foja 1271), se consignó que la recurrente no desvirtuó con documentación sustentatoria los reparos a la tasa adicional (4.1%) del Impuesto a la Renta por los gastos debitados en la Cuenta 73004 - Bonificaciones CJRL, Cuenta 63202 - Honorarios varios, y Cuenta 63203 - Honorarios asesoría comercial, sin comprobantes de pago, y por operaciones no reales por adquisición de combustible y servicios varios, detallados en los Puntos N° 8, 10 y 13 del Resultado del Requerimiento N° 0122070001629 (fojas 1257 y 1258).

Que de fojas 1152 y 1153 se advierte que con fecha 5 de marzo de 2008 la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 mediante Formulario Virtual PDT 656 N° 100266002, en la cual reconoció los reparos determinados, adicionando los Gastos debitados en la Cuenta 73004 - Bonificaciones CJRL, Cuenta 63202 - Honorarios varios, Cuenta 63203 – Honorarios asesoría comercial, y cuenta de gastos varios por operaciones inexistentes o no reales, por las sumas de S/. 317,915.33, *S/.* 53,554.61, *S/.* 127,654.26 y S/. 1'955,187.25, respectivamente.

Que en el caso de autos como se ha señalado precedentemente, la Administración considera como dividendos presuntos el reparo efectuado al Impuesto a la Renta por no sustentar la fehaciencia de los gastos por pago de bonificaciones y honorarios, y de las operaciones de compra de combustible y servicios, lo que en principio se encontraría arreglado a ley, de acuerdo a los supuestos regulados en el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, en el caso de autos, los reparos que sustentan la aplicación de la tasa adicional han sido aceptados por la recurrente y originado la presentación de una declaración jurada rectificatoria, respecto a lo cual, este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 01215-9-2014 que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario, conforme con el artículo 61° del Código Tributario[13].
Que en tal sentido, corresponde dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 012-003-0015336, y revocar la apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar los reparos antes analizados.

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015337 a 012-003-0015348 – Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005

Reparo al crédito fiscal por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría

Que las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015337 a 012-003-0015348 fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2005 (fojas 6955 a 6994), al

[13] El artículo 61° del Código Tributario, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1113, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaría sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

repararse el crédito fiscal de facturas emitidas por concepto de flete por servicio de transporte y distribución de productos, al detectarse que la recurrente ha considerado como rentas de tercera categoría los servicios personales de choferes y ayudantes, encargados de la distribución de productos en vehículos de propiedad de la recurrente. Cita como sustento y base legal, los Requerimientos N° 0122070001629 y 012208000198, y sus resultados.

Que de manera previa al análisis del fondo de la controversia, cabe determinar si la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario resulta aplicable para determinar la verdadera naturaleza de los actos en los cuales se sustenta el uso del crédito fiscal, y si la Administración no cuestiona la realidad de la operación sino la finalidad de la transacción, aplicando indebidamente la citada Norma VIII, la que no ampara el fraude a la ley.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que:

"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley".

Que este Tribunal en la Resolución N° 06686-4-2004 ha establecido que la citada Norma VIII del Código Tributario *"...recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imponibles"* agregando que *"la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados"*, así citando a Luis Alberto Araoz Villena señala que *"(...).de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma (...), para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada para dar paso a la realidad de los hechos"*[14].

Que la precitada resolución señaló además que "... *la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir (...)".*

[14] Luis Alberto Araoz Villena. "La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su Contenido Económico". Ponencia Individual, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Diciembre de 1992. p. 68.

Que asimismo, indica que *"esta última actuación es conocida en doctrina como el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imponibles gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura".*

Que no obstante, concluye la citada resolución "...*que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario"*, procediendo a efectuar el análisis de dicho caso al amparo de la citada norma, de los *"actos no reales", calificándolos como "simulados" en los que "existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente".*

Que de lo expuesto, puede afirmarse que conforme a la resolución precitada, el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados.

Que en efecto, corresponde relevar las citas a las Resoluciones N° 4784-5-2003 de 22 de agosto de 2003, 5637-4-2002 de 26 de setiembre de 2002, 383-3-99 de 18 de junio de 1999 y 5468 de 3 de agosto de 1970, entre otras, mediante las cuáles este Tribunal se ha pronunciado con ocasión de las apelaciones ante esta instancia respecto a la mencionada Norma VIII, emitiéndose en ellos pronunciamiento respecto de discordancia entre fondo y forma.
Que asimismo, cabe señalar que el análisis de la naturaleza económica real de las operaciones del contribuyente, tiene como finalidad determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación, lo que implica en el caso de reparos al crédito fiscal, determinar la existencia de las actividades generadoras de rentas de tercera categoría (hecho imponible) que otorguen dicho crédito.

Que resulta pertinente precisar en este punto que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 00590-2-2003, respecto al desconocimiento del crédito fiscal, que "*procede la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que si al amparo de la Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado en el artículo 44° de la Ley citada, que permite desconocer el crédito fiscal y, de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del Impuesto General a las Ventas".*

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04773-4-2006, respecto de la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el caso de compras de un bien mueble, se ha señalado que el hecho que subyace a la figura jurídica de la compraventa es el intercambio de un bien por una cantidad de dinero específica, lo cual implica que se produzcan una entrega física de un bien de parte de un proveedor hacia un comprador, a cambio del pago efectivo de su precio de este último al primero de ellos, por lo que a efecto de calificar si desde el sustrato económico la compra de un bien real o no, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se hayan producido esos dos supuestos: a) la entrega física del bien del proveedor directo emisor del comprobante de pago hacia el cliente y b) el pago efectivo del precio por parte del cliente al proveedor directo (vendedor).

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629 y Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado al Requerimiento N° 0122080000198 (fojas 1266 a 1269) la Administración concluye que, del análisis del Plan de Trabajo para el Área de Distribución, Organigrama, registros y documentación contable, y demás documentos presentados por la recurrente, procedía reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, correspondiente a las facturas emitidas por

personas naturales por concepto de flete por transporte y distribución de productos, toda vez que dichas operaciones no corresponden a un servicio de tercera categoría al haberse evidenciado la existencia de una relación de subordinación frente a la recurrente, tanto de los transportistas como de los ayudantes o auxiliares de reparto, al otorgarles beneficios y sanciones (de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 728, Ley de Fomento del Empleo).

Que por tales motivos y en aplicación del criterio de realidad económica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en el Anexo N° 5.1 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015337 a 012-003-0015348 (fojas 6968 a 6971) la Administración efectuó el reparo de las facturas emitidas por los choferes por concepto de fletes por transporte y distribución de gaseosas y néctares, debido a que por su operatividad real las rentas percibidas por aquellos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, pues constituyen prestaciones de servicios personales.

Que asimismo, en la apelada la Administración ha analizado la realidad de los servicios de transporte y distribución, llegando a las mismas conclusiones a las que se arribaron durante la etapa de fiscalización por las consideraciones que allí se detallan, esto es, que tales servicios en realidad corresponden a servicios personales y no a servicios mercantiles, generadores de rentas de tercera categoría, por lo que el pago de los mismos no otorga derecho a crédito fiscal.

Que de lo expuesto se evidencia que la acotación de la Administración Tributaria se sustenta en el cuestionamiento de la realidad de las operaciones, es decir, en la realización de actos simulados, puesto que la recurrente no contrató servicios empresariales de transporte y distribución de mercancías, generadores de rentas de tercera categoría, y que sin embargo se emitieron comprobantes de pago y se registraron operaciones como si tales servicios hubieren ocurrido en la realidad, por lo que la aplicación de la Norma VIII en dicho caso resultaría arreglada a ley.

Que no se aprecia de los papeles de trabajo, de los valores materia de impugnación, ni de la apelada, que la Administración haya desconocido el crédito fiscal en base a la finalidad de la operación, aplicando el supuesto del fraude a la ley que no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, como alega la recurrente, siendo además que el supuesto de fraude a la ley supone la existencia de una operación real cuya finalidad es la aplicación de una norma menos gravosa a fin de eludir la aplicación de una norma que reviste una consecuencia tributaria más gravosa para el contribuyente, lo que de conformidad con lo señalado por la Administración no ocurriría en el caso de autos, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente referido al desconocimiento del crédito fiscal por haberse tenido en consideración la finalidad de la operación y con ello la indebida aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que ahora bien, corresponde analizar el asunto materia de controversia que en el caso de autos consiste en determinar si la calificación de las adquisiciones realizadas por la recurrente a sus proveedores directos, como no reales, efectuada por la Administración, al amparo de lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra arreglada a ley.

Que al respecto, se aprecia que mediante el Punto 11 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122070001629 (foja 2421), la Administración le comunicó a la recurrente que: de la revisión de las facturas de fletes por transporte y distribución de productos, de acuerdo a la operatividad, a los contratos suscritos y los registros contables, se observaba que dicho servicio no corresponde a un servicio de tercera categoría por cuanto para realizarlo se utilizaban los vehículos de propiedad de la recurrente. Así, se precisa que de la respuesta de la recurrente al Requerimiento N° 0122070001393, y de las entrevistas efectuadas al Jefe de Operaciones, y al Contador, se tiene que la operatividad de la recurrente es la siguiente: i) Se inicia con la preventa realizada con anticipación (día anterior) a cargo del personal de la empresa; ii) En el lapso de 6 p.m. a 7 a.m. del día siguiente se realizan las labores de

carga con los productos a distribuir por cada camión al día siguiente; iii) Se procede a emitir los comprobantes de pago por los productos solicitados el día anterior por los clientes, para ser entregados a cada cliente. Asimismo, se emite una guía de remisión por el total de la carga por cada camión, y en él se detallan los comprobantes de pago a ser distribuidos; iv) Se procede a surtir de combustible antes de salir a distribuir los productos; v) El transportista una vez que entrega los productos en forma específica según los comprobantes de pago, procede a realizar la cobranza de la misma. No puede realizar ninguna venta de los productos de los clientes que no aceptan la mercadería. Toda la facturación se efectúa en el centro de distribución (local de la recurrente). Luego, procede a recoger los envases vacíos de los clientes (botellas de vidrio y plástico); vi) Terminada su jornada retorna al centro de distribución (local de la recurrente), entrega los envases y dinero de la cobranza, y elabora la "liquidación de cobranza" (por cada transportista). Se procede al pago de los ayudantes del transportista; y, vii) Se procede a la entrega de la unidad de transporte en el centro de distribución (local de la recurrente).

Que por lo expuesto, se solicitó a la recurrente sustentar que la prestación del servicio de transporte y distribución de productos califica como una operación generadora de rentas de tercera categoría, según la relación de facturas de fletes por dicho servicio detalladas en el Anexo N° 1.06 de dicho requerimiento, cuyo crédito fiscal asciende a S/. 231,160.78 (fojas 2404 a 2412).

Que en atención al citado requerimiento, mediante escrito de 27 de noviembre de 2007 (fojas 2391 a 2393), la recurrente señaló adjuntar los siguientes documentos: i) 26 Contratos de Servicio de Transporte y Distribución de Productos con personas naturales y jurídicas (2 folios cada uno), la diferencia se encuentra a disposición del auditor en la empresa; ii) 26 Declaraciones Juradas de transportistas en las que se ratifica la existencia del contrato que sustenta el servicio de transporte brindado (1 folio cada una); iii) Copias de facturas en las que se puede evidenciar la facturación no correlativa de los transportistas. Además de copias de transportistas con vehículos propios. Se adjuntan copias de facturas por alquiler y servicio de transporte y distribución (131 folios); y iv) Reporte de Salidas de transportistas del ejercicio 2005 (3 folios).

Que en el Punto 11 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629 (fojas 1607 a 1610) se señaló que la recurrente no sustentó la observación formulada a las facturas por fletes que fueron emitidas por los choferes encargados de la distribución de gaseosas y jugos, y la cobranza respectiva, en mérito a las siguientes consideraciones:

1. Documentación presentada por la recurrente mediante escrito de fecha 27 de noviembre de 2007

   1.1. Copias de Contratos de Servicios de Transporte y Distribución de productos con personas naturales y jurídicas: i) Todos los contratos no se encuentran firmados en representación de la recurrente; ii) El recurrente sólo presentó 25 contratos y no 26 como manifiesta en su escrito; el contrato de Teófilo Chafloque Velásquez fue presentado en forma duplicada, siendo uno de ellos el original, el cual tampoco se encuentra firmado por el representante legal de la recurrente; iii) El resto de los contratos no fue puesto a disposición del auditor ni se proporcionaron copias de los mismos; iv) Todos los contratos carecen de fecha cierta al no encontrarse legalizados; v) La recurrente ha presentado contratos distintos a los exhibidos al inicio de la Auditoría, según consta en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0121060000337 y el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 122060002591, así por ejemplo, los contratos de Teófilo Chafloque Velásquez y José Marcos Espinoza Campos fueron firmados el 1 de agosto de 2004, con vigencia del 1 de agosto de 2004 al 01 de agosto de 2005, mediante los cuales se les asignan los vehículos (camiones) de Placas N° , respectivamente, sin embargo, los contratos exhibidos y proporcionados (copias) en el presente requerimiento tienen fecha de suscripción 1 de enero de 2005 y vigencia desde el 1 de enero de 2005 al 31 de diciembre de 2005.

1.2. **Declaraciones Juradas de Transportistas**: Se encuentran firmadas por los choferes que realizan la distribución de bebidas gaseosa, jugos y afines, y evidencian el grado de subordinación que existe por parte de los choferes hacia la recurrente, tal como se observa de los contratos exhibidos al inicio de la fiscalización correspondientes a los choferes (Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0121060000337 y el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 122060002591).

1.3. **Copias de facturas por alquiler de vehículos y por servicio de transporte y distribución de gaseosas, jugos y afines:** No desnaturalizan la observación efectuada, toda vez que en algunos casos la recurrente alquila vehículos de terceros, lo cual está permitido bajo ciertas circunstancias, según la Cláusula Séptima y Décimo Primera del Contrato de Distribución suscrito con siendo la operatividad de distribución la misma, ya sea que se usen vehículos propios o alquilados.

1.4. **Reporte de salidas de transportistas del ejercicio 2005**: la recurrente no indica la documentación en base a la cual elaboró el mencionado reporte. Asimismo, según consta en el Punto N° 18 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001329, la recurrente no exhibió los "Controles Diarios de Transportistas" por el ejercicio 2005.

2. Análisis de los Contratos de Transporte y Distribución de Productos

2.1. De acuerdo a la Cláusula Cuarta de tales contratos, los transportistas se comprometen a contratar a los ayudantes, bajo su responsabilidad; sin embargo, según los documentos que sustentan las liquidaciones de cobranza, es la recurrente quien asume dicho gasto, pues los montos pagados a los ayudantes se descuentan del monto pagado diariamente a los transportistas. Al respecto, en la Cuenta 63909 -Servicios varios se encuentran contabilizados los gastos por ayudantes de choferes.

2.2. Según la Cláusula Quinta de los citados contratos, el transportista se compromete a realizar el transporte y distribución de mercadería con su respectivo vehículo, salvo casos excepcionales en los cuales la recurrente le asignará un vehículo, es decir, le proporcionará el activo fijo que será utilizado por el transportista en sus labores diarias de distribución de productos a sus clientes, mencionándose además que deberá devolver el vehículo una vez terminada su jornada.

3.- Revisión de los registros y documentación contable

3.1. En los comprobantes de Caja Ingresos, se incluyen los reportes de cobranza por día y los recibos de los pagos efectuados a los ayudantes, los cuales se restan del total pagado a cada chofer, lo que evidencia que la recurrente asume el pago de los ayudantes.

3.2. Los camiones entregados para la distribución son alquilados o de propiedad de la recurrente, quien se encarga del mantenimiento y reparación de los mismos, así como de la compra de combustible; proporciona llantas y se encarga de su reparación y parchado. Tales gastos se encuentran registrados en las Cuentas 90101 y 91101 - Gastos de Patio.

3.3. La recurrente incurre en gastos de curación y medicina de los transportistas, los que se encuentran registrados en la Cuenta 65916 - Gastos médicos farmacia y Cuenta 91101 - Gastos de Patio.

3.4. La recurrente proporciona uniformes a los transportistas, de acuerdo al Contrato de Distribución suscrito con Corporación Tales gastos están registrados en la Cuenta 65922 - Gastos varios.

3.5. La recurrente asume el pago de las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, registradas en la cuenta 65912 - Papeletas de tránsito, y los gastos de peaje registrados en la

Cuenta 65913 - Gastos de estacionamiento.

3.6. La recurrente registra como gasto la emisión del carnet de sanidad otorgado a los choferes, en la Cuenta 63909 - Gastos varios (RC-466 de 10/2005 y RC-481 de 11/2005), documento que es requisito indispensable para el manipuleo por venta de productos comestibles (bebidas gaseosas y jugos).

3.6. La recurrente asume los gastos de auxilio mecánico, los cuales son registrados en la Cuenta 63402 - Mantenimiento reparación vehículo, Cuenta 65902 - Gastos movilidad administración y Cuenta 65903 - Gastos movilidad ventas.

3.7. La recurrente otorga obsequios en diciembre con motivo de navidad (pavos, champagne y panetones), los cuales son registrados en las Cuentas 65917, 65918, 65919 y 65920.

3.8. En respuesta al Punto N° 8 del presente requerimiento, la recurrente presenta una copia de la lista correspondiente al pago de incentivos del concurso por efectividad de distribución, otorgado a 28 choferes y sus ayudantes, los cuales fueron debitados en la Cuenta 73004 - Bonificaciones CJRL.

3.9. La empresa asume el costo de alquiler de las carretas, los cuales se encuentran registrados en la Cuenta 62503 - Alquileres diversos, Cuenta 64505-Alquiler carretas distribución, Cuenta 63909-Gastos Varios y Cuenta 65922-Gastos Varios.

3.10. La recurrente efectúa descuentos por tardanza a los choferes, los cuales son registrados en la Cuenta 46902 - Fondo tardanza transportistas, lo cual evidencia el grado de subordinación de los choferes frente a la recurrente.

Que por tanto, del análisis de la documentación proporcionada así como de los registros y documentación contable, la Administración procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, correspondiente a las facturas emitidas por personas naturales por concepto de flete por transporte y distribución de productos, toda vez que dichas operaciones no corresponden a un servicio de tercera categoría, por un monto de S/. 231,160.78, según se detalla en el Anexo N° 1.06 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629 (fojas 1584 a 1592).

Que en virtud a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, mediante el numeral 5 del Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122080000198, se solicitó a la recurrente que presente por escrito y con documentación fehaciente, sus descargos respecto del reparo al crédito fiscal de enero a diciembre de 2005, contenido en el Punto 11 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, por un monto de S/. 231,160.78, por facturas emitidas por concepto de fletes debido a que no constituyen renta de tercera categoría ni otorgan crédito fiscal (foja 1542).

Que en atención al mencionado requerimiento, con escrito de fecha 25 de febrero de 2008 la recurrente reconoció los reparos efectuados al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, mediante la rectificación de las declaraciones juradas respectivas, con excepción del reparo efectuado a las facturas emitidas por concepto de fletes, por un monto de S/. 231,161.00 (foja 1530).

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado al Requerimiento N° 0122080000198 (fojas 1266 a 1269) la Administración dejó constancia que las facturas de fletes de transportistas detalladas en el Punto 11 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, no constituyen renta de tercera categoría, pues del análisis del Plan de Trabajo para el Área de Distribución y del Organigrama presentados por la recurrente -remitidos al Gerente General de la recurrente, Dante Palacios, mediante los Informes N° 010/55 y 022/15 de fechas 27 de mayo y 19 de noviembre de 2005[15], respectivamente, y

[15] Adjuntos al escrito de fecha 25 de febrero de 2008 (fojas 1449 a 1453, 1493 y 1486).

elaborados por la Asesora de Marketing, Sherezade Verástegui Rios- se evidenció la existencia de una relación de subordinación frente a la recurrente, tanto de los transportistas como de los ayudantes o auxiliares de reparto, al otorgarles beneficios y sanciones (de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 728, Ley de Fomento del Empleo).

Que por los motivos expuestos y en aplicación del criterio de realidad económica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración efectuó el reparo de las facturas emitidas por los choferes por concepto de fletes por transporte y distribución de gaseosas y néctares, por un monto de S/. 231,160.78, según se detalla en el Anexo N° 1.06 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, debido a que por su operatividad real las rentas percibidas por aquellos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, pues constituyen prestaciones de servicios personales (fojas 1584 a 1592 y 6968).

Que en atención a lo expuesto, en el caso de autos la materia controvertida consiste en determinar si las facturas emitidas por concepto de fletes por transporte y distribución de bebidas gaseosas y néctares, constituyen rentas de tercera categoría para sus emisores y, por tanto, otorgan a la recurrente derecho al crédito fiscal.

Que el cuarto párrafo del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, puntualizando que tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 9° de la citada ley, señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, entre otras, que presten en el país servicios afectos, puntualizando el último párrafo del citado artículo que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones, siendo que tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 4° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 1° de la referida ley, califica como operación gravada la prestación o utilización de servicios en el país, debiéndose entender por servicio, según lo dispuesto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la citada norma, a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que al respecto el inciso c) del artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que califican en la tercera categoría las rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley. En tanto que los incisos d) y e) del citado artículo se establece que son rentas de cuarta categoría las del trabajo independiente, en tanto que califican como rentas de quinta categoría las del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que de conformidad con las normas glosadas y con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07010-2-2003, las rentas de cuarta categoría son las obtenidas en las prestaciones de servicios en las cuales el objeto principal es el trabajo personal del locador, situación que comparten con las rentas de quinta categoría, no encontrándose comprendidas aquéllas en las que el trabajo personal sea secundario o irrelevante, mientras que las rentas de tercera categoría son, entre otras, las rentas de carácter comercial.

Que acerca de las rentas de tercera categoría, cabe señalar que según lo dispuesto en los incisos e) y f) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta califican en dicha categoría las obtenidas por las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la citada ley, así como las obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio. Siendo que el penúltimo párrafo del citado artículo 14° señala que las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas.

Que de acuerdo al artículo 1° de la Ley N° 27181, Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, la referida norma establece los lineamientos generales económicos, organizacionales y reglamentarios del transporte y tránsito terrestre y rige en todo el territorio de la República.

Que según los literales a) y b) el artículo 2° de la citada norma, para efectos de la aplicación de la presente Ley, el transporte terrestre consiste en el desplazamiento en vías terrestres de personas y mercancías, en tanto que el servicio de transporte constituye la actividad económica que provee los medios para realizar el transporte terrestre, el cual no incluye la explotación de infraestructura de transporte de uso público.

Que el artículo 3° del Reglamento de la Ley N° 27181, aprobado por Decreto Supremo Nº 009-2004-MTC[16], establece las siguientes definiciones, entre otras: I) Carta de porte terrestre: Documento que prueba la existencia del contrato de transporte terrestre de mercancías entre el remitente y el transportista o porteador, cuya naturaleza cambiaria es regulada por la Ley de Títulos Valores y su naturaleza contractual por el presente reglamento (numeral 3.8); ii) Conductor: Persona titular de la licencia respectiva para conducir vehículos destinados al servicio de transporte terrestre de personas y/o de mercancías (numeral 3.14); iii) Flete: Pago al transportista como retribución por la prestación del servicio de transporte terrestre de mercancías (numeral 3.16); iv) Flota vehicular habilitada: Conjunto de vehículos del transportista con los que presta el servicio de transporte terrestre (numeral 3.17); v) Guía de Remisión: Documento que sustenta el traslado de bienes por el transportista autorizado para prestar el servicio de transporte terrestre de mercancías y que reúne los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago (numeral 3.19); vi) Habilitación vehicular: Procedimiento mediante el cual la autoridad competente verifica que el vehículo ofertado por el transportista cumple con las características técnicas vehiculares que correspondan, así como con los requerimientos de antigüedad, titularidad, póliza de seguro y revisión técnica. Se acredita a través del certificado correspondiente (numeral 3.20); vii) Servicio de transporte: Para los efectos del presente reglamento, entiéndase como tal al servicio de transporte terrestre de personas y al servicio de transporte terrestre de mercancías, que se brinda previa autorización o concesión de la autoridad competente, según corresponda (numeral 3.28); viii) Tarjeta de habilitación genérica: Documento expedido por la autoridad competente que permite al transportista utilizar sus vehículos habilitados en cualquiera de las rutas autorizados mediante concesión interprovincial (numeral 3.29); y ix) Transportista: Persona natural o jurídica que presta servicio de transporte terrestre de personas y/o mercancías, debiendo contar con autorización o concesión, según corresponda, otorgada por la autoridad competente (numeral 3.30).

Que de acuerdo al artículo 6° del citado reglamento, el servicio de transporte de mercancías es aquel que se realiza parar trasladar mercancías o carga en general (bienes muebles o semovientes) o mercancías de naturaleza riesgosa o de características especiales.

Que conforme a lo dispuesto en el literal c) del artículo 49° y los artículos 50°, 51° y 52° del aludido reglamento, el transporte de mercancías podrá ser prestado por persona natural o jurídica, excepto en el caso del transporte de mercancías especiales en el que se requerirá personería jurídica de naturaleza mercantil; el objeto social de las personas jurídicas que prestan servicio de transporte, contenido en sus

[16] Derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 017-2009-MTC, publicado el 22 abril 2009, el mismo que entró en vigencia el primer (01) día útil del mes de julio del año 2009.

correspondientes actos constitutivos, debe indicar, como actividad principal, la dedicación a dicho servicio, siendo que en el caso de las personas naturales, la actividad principal de prestación del servicio de transporte, estará indicado en el formulario del Registro Único de Contribuyentes (RUC); para acceder a una autorización o concesión del servicio de transporte, el transportista deberá contar con una organización que le permita la satisfacción de las necesidades de los usuarios y el resguardo de sus condiciones de seguridad y salud, así como la protección del ambiente y la comunidad en su conjunto; el transportista que sea persona natural deberá acreditar respaldo patrimonial mínimo por los mismos montos de capital suscrito y pagado respectivos que se ha fijado para las personas jurídicas.

Que del Informe General de Fiscalización que obra a foja 6094, se aprecia que la recurrente se dedica a la distribución y venta de gaseosas, aguas minerales y jugos en caja de diversas marcas comerciales, para cuyo efecto suscribió un contrato de distribución exclusiva y consignación con

Que al respecto, de las Cláusulas Segunda, Tercera y Séptima del Contrato de Distribución suscrito por la recurrente y con fecha 12 de diciembre de 2004 (fojas 6025 a 6034), se observa que: i) Mediante el citado contrato Corporación designó a la recurrente como la responsable de la comercialización, transporte y distribución, de manera exclusiva, de los productos que dicha empresa le entrega en calidad de consignación y que se encuentran descritos en el Anexo adjunto a dicho contrato; ii) Para tal efecto, se señala que la recurrente es una persona jurídica que se dedica a la distribución, transporte y comercialización de productos en general, que cuenta con los equipos vehículos, personal e instalaciones físicas adecuadas para prestar dicho servicio, cumpliendo con los estándares previstos por Corporación constituyendo así una empresa con la capacidad logística y administrativa requerida para asumir la distribución exclusiva de los productos que comercializa tal empresa en la zona o zonas que ésta le designe; iii) La recurrente será quien recoja los productos de la planta de la mencionada empresa bajo su costo, en los locales que ésta determine, y realizará la distribución y venta de tales productos bajo su costo, siendo que en ambos casos podrá alquilar vehículos de terceros siempre y cuando estos cumplan con las normas establecidas en la Cláusula Décimo Primera del mencionado contrato.

Que según lo señalado por la recurrente, a fin de distribuir y vender tales productos suscribió contratos de transporte y distribución con transportistas, los cuales tienen naturaleza de contratos de locación de servicios y no de contratos de trabajo, como lo afirma la Administración, por lo que tales personas -y sus ayudantes- no son trabajadores de la recurrente, sino que por el contrario, generan rentas de tercera categoría.

Que en relación a los mencionados contratos, en autos obran copias de los documentos denominados "Contratos de Transporte y Distribución de Productos" los cuales, según lo señalado por la recurrente, habrían sido suscritos por ésta y

todos ellos en calidad de transportistas. Asimismo, obran copias de las declaraciones juradas suscritas por tales personas, en las cuales dan cuenta de los servicios prestados a la recurrente en mérito a dichos contratos (fojas 1962 a 2036).

Que mediante los citados contratos y declaraciones juradas la recurrente pretende sustentar la falta de subordinación de tales personas frente a ella, y por tanto, la ausencia de vínculo laboral alguno, toda vez que en sus cláusulas se habría pactado lo siguiente: i) Las citadas personas se comprometen a brindar el servicio de transporte y distribución de mercadería (bebidas gasificadas, jugos de fruta y productos afines) entregada por la recurrente, quien les proporcionaría la relación de clientes, las guías de remisión

y los comprobantes de pago que deberán ser entregados a los clientes; ii) Por dicho servicio a fin de mes cada transportista girará su factura a la recurrente a fin que ésta cancele el valor del servicio prestado durante el mes, de acuerdo al reporte en que constará los días en que realizó el servicio, no pudiendo reclamar suma o beneficio adicional alguno; iii) El transportista declara contar con sus propios ayudantes para la entrega de la mercadería, y en caso no los tuviere, se compromete a contratarlos bajo su responsabilidad; en tal sentido, cualquier beneficio laboral que por ley o convenio pudiesen corresponderles a dichos ayudantes, serán de cargo exclusivo del transportista, no existiendo ningún vínculo laboral con la empresa; además, cada transportista velará por la seguridad de sus ayudantes, previniendo cualquier accidente por la labor que desempeñen, no siendo tampoco responsabilidad de la empresa; y, iv) El transportista se compromete a realizar el transporte y distribución de los productos a los clientes de la recurrente con un vehículo que ésta le asignará -pudiendo ser propios o alquilados- constituyéndose en depositario del mismo durante el tiempo que dure el servicio, debiéndolo guardar en el local de la recurrente una vez concluido el servicio.

Que no obstante, de la revisión de dichos contratos se verifica que no cuentan con la firma seguida del nombre de la persona que suscribe tales actos en representación de la recurrente, por lo que los mismos y las declaraciones juradas que ratificarían su contenido, carecen del mérito probatorio atribuido por la recurrente. Cabe señalar que las mismas características presentan los Contratos de Transporte y Distribución de Productos que habrían sido suscritos con Teófilo Chafloque Velásquez y José Marcos Espinoza Campos (fojas 6008 a 6011), cuya presentación consta en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 0121060000337 y el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 122060002591 (fojas 5983 y 6042). Cabe precisar que respecto de los demás choferes cuyas facturas se encuentran detalladas en el Anexo N° 1.06 al Resultado del Requerimiento N° 0122070001629, la recurrente no presentó contrato alguno.

Que de otro lado, del Plan de Trabajo del Área de Distribución remitido al Gerente General de la recurrente mediante el Informe N° 022/1105 de 19 de noviembre de 2005, que obra a fojas 1449 a 1453, se aprecia que el alcance del mismo abarca las labores de los supervisores de distribución, transportistas y auxiliares de reparto, siendo su objetivo mantener el indicador de Venta Perdida dentro de los estándares establecidos por la Corporación minimizar los reclamos y quejas (SAC) de clientes en el territorio que tenía asignado la recurrente, logrando la satisfacción de estos y generar mayor rentabilidad para la empresa, optimizando el uso y traslado de las unidades de reparto.

Que al respecto, se precisaron las "Actividades" a realizar respecto de los transportistas, auxiliares de reparto, supervisores y unidades de reparto, siendo estas las siguientes:

a) Transportistas:

- Mejorar la presentación de los transportistas, dotándolos de uniformes e identificación (fotocheck).
- La hora de ingreso para los transportistas será 06:40 am, con una tolerancia de 10 minutos.
- El transportista que llegue 15 minutos tarde después de la hora de ingreso, tendrá un descuento de *S/.* 5.00, si llegase 20 minutos tarde, se le descontará el 50% de su pago y acompañará al transportista palanca a hacer la ruta; al acumular 3 tardanzas de 20 minutos, se le quitará la ruta.
- Los descuentos por tardanzas serán depositados en un fondo especial, el mismo que será repartido entre los 3 transportistas que, previo sorteo, hayan cumplido con llegar a la hora de ingreso (sin tolerancia) durante todo el mes.
- El horario de salida de los camiones se inicia a la 07:00 am, en el siguiente orden: Comas, Los Olivos, Independencia, Rímac y San Martín.
- El horario establecido para el retorno de los camiones es el siguiente (Hora Máxima): i) San Martín 1: 06:00 pm; ii) Rímac e Independencia: 06:30 pm; iii) Los Olivos: 07:00 pm; iv) Comas: 07:30 pm; v) San Martín 2 (rutas 7, 13, 16, 17 y 19): 08:30 pm; y vi) Del mismo modo, los transportistas que sin justificación alguna retornen después de la hora establecida, se les

descontará S/. 5.00 y/o S/. 10.00 dependiendo del tiempo de demora. Estos descuentos también formarán parte del fondo especial precitado.
- Realización de una reunión de trabajo semanal los días martes a la 06.45 am, en la sala de choferes, sobre temas inherentes al trabajo y para comunicar las promociones, introducción de envases y demás acciones de mercado dadas por Corporación
- Se premiará mensualmente a los 5 mejores transportistas, para lo cual se considerará las siguientes variables: servicio al cliente, venta perdida por debajo del promedio (5%), dinero faltante, liderazgo en el manejo del personal (auxiliares), unidad siempre limpia y pro-actividad del transportista.
- Cada transportista deberá contar con un vehículo fijo para realizar su trabajo y será responsable de éste, tanto de la parte mecánica como de su presentación (imagen y limpieza), entre otros. Los vehículos serán entregados con un documento en el que se señalará el estado en que se encuentran al momento de ser entregados.
- Los transportistas deberán informar oportunamente de cualquier desperfecto o necesidad que tengan para su vehículo, directamente al área de mantenimiento y a su supervisor asignado.
- A cada transportista se le entregará un directorio telefónico a fin que puedan comunicarse directamente con cada área de la empresa, de acuerdo a las necesidades que tengan.
- Se aplica a este plan todas las disposiciones y procedimientos anteriormente establecidos, referente a la operación diaria de carga, descarga y liquidación; y que se encuentran actualmente vigentes.
- El transportista es responsable de su equipo de auxiliares de reparto, en relación a su performance, desempeño, honestidad y seguridad.
- Deberán ser capacitados en forma periódica, con temas inherentes a sus funciones con la finalidad de mejorar el servicio al cliente (Sala de Ventas).
- Los transportistas no podrán considerar dentro de su equipo de auxiliares de reparto, a ninguno que haya cometido alguna falta grave de manera comprobada.

b) **Auxiliares de Reparto:**

- Mejorar la presentación de los auxiliares de reparto, dotándolos de uniforme e identificación (fotocheck).
- Crear un file personal para cada auxiliar de reparto con toda la información necesaria (copia DNI, domicilio y antecedentes penales).
- Los auxiliares de reparto deberán esperar a sus transportistas de acuerdo al orden en que salen, por distritos.
- Se les deberá capacitar en forma periódica, sobre temas inherentes a sus funciones con la finalidad de mejorar el servicio al cliente (Sala de Ventas).
- Contar con un auxiliar titular por cada ruta, quien debe dirigir a sus compañeros y ser honesto, responsable y comprometido con la empresa.
- Premiar a los cinco mejores auxiliares de reparto del mes, considerando las siguientes variables: buen trato con los clientes, entregar los pedidos y vueltos completos, reconocimiento de los clientes y presentación personal.
- A los auxiliares de reparto que se les compruebe la comisión de alguna falta grave en el desarrollo de sus labores, como apropiarse de los vueltos o parte del pedido de los clientes, sustraer productos de los vehículos que son destinados a la venta, o mal trato al cliente, no serán considerados por ningún transportista que preste servicio a la recurrente.

b) Unidades de reparto:

- Las unidades de reparto deberán contar con los elementos básicos de seguridad: cinturón de seguridad, extintor, botiquín, cintas reflectivas, triángulo de seguridad, SOAT vigente y tarjeta de propiedad actualizada.
- El vehículo que salga a ruta deberá estar en buen estado en la parte eléctrica, mecánica, frenos, etc.
- Los vehículos que salgan a ruta deberán estar limpios, presentables y contar con todos los elementos actualizados de publicidad y marketing de las marcas, tales como banderolas, lagos,

posteriores, etc.

d) Supervisores:

- Elaborar un informe diario para la Gerencia, sobre el análisis de venta perdida por ruta.
- Asignación diaria de auxiliares de reparto por transportista, para lo cual se deberá considerar lo siguiente: i) Elaborar un reporte diario de cantidad de documentos y cajas físicas emitidos por el sistema comercial; ii) Características de las rutas (zonas peligrosas, zonas accidentadas, zonas altas, zonas planas); iii) Número de rutas asignadas para el reparto diario; y iv) Cajas físicas por canal (horizontal y mayoristas).
- Elaborar un análisis quincenal de la evolución del indicador del servicio de atención al cliente, coordinando con la asistente SAC de la recurrente, para ser presentado a la Gerencia.
- Efectuar controles diarios de servicio a los transportistas de acuerdo a los indicadores diarios de venta perdida y SACS, y presentarlos al coordinador de Distribución.
- A primera hora deberán contar con el reporte de diferencia de liquidaciones diarias, para tomar las medidas correctivas antes de que los transportistas salgan a ruta.
- Elaborar la programación de carga diaria, optimizando la capacidad de carga de las unidades y considerando la efectividad en el reparto. Se debe considerar como hora máxima de entrega de las programaciones de carga al área de sistemas, las 07:30 pm. Para tal efecto se ha coordinado con el área de ventas, a fin que haga el cierre a la 6.00 pm.
- Los supervisores de distribución deberán coordinar constantemente con los supervisores de ventas, para el mejor desarrollo de sus labores.

Que asimismo, del organigrama de la recurrente que obra a foja 1486 se observa que ésta cuenta con un supervisor de distribución quien está a cargo de un auxiliar de distribución, 71 choferes de reparto y 237 ayudantes, lo cual concuerda con lo señalado en el Informe 010/0505 de 27 de mayo de 2005 remitido al Gerente General, Dante Palacios, según el cual, la recurrente cuenta con 73 camiones asignados al proceso de distribución y transporte (fojas 1484 y 1493).

Que de lo actuado y atendiendo a los lineamientos establecidos por el Reglamento de la Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, anteriormente citados, se verifica que la recurrente no aportó elementos probatorios suficientes que acreditaran que los emisores de las facturas por concepto de flete reparadas, calificaran como personas naturales dedicadas al servicio de transporte de mercancías, y que por tanto, tales ingresos constituyan rentas de tercera categoría, antes bien, existe evidencia que demuestra lo contrario.

Que en efecto, no se encuentra acreditado que tales personas cuenten con una organización empresarial que respalde la prestación de los servicios de transporte objeto de reparo, lo que implicaba demostrar que para tal efecto: i) Contaban con unidades vehiculares propias o alquiladas de terceros; ii) Contaban con personal suficiente para llevar a cabo los servicios de transporte y distribución, los cuales podían ser contratados bajo distintas modalidades (servicios normados por la legislación civil o por la legislación laboral), pero en todos los caso, por cuenta y riesgo de los presuntos transportistas; y, iii) Asumían los riesgos y gastos comerciales inherentes a la actividad de transporte.

Que por el contrario, si bien la recurrente señala que los supuestos transportistas son responsables de contratar a los ayudantes por lo que existe una relación de subordinación entre ellos, es la recurrente quien asume los gastos correspondientes a los mismos, contabilizándolos, de acuerdo a lo verificado por la Administración, en la Cuenta N° 63909 - Servicios varios, lo cual ha sido reconocido por la recurrente. Al respecto, de foja 1393 se aprecia que la recurrente considera al personal de reparto como "pieza clave" del proceso de distribución al "cerrar el círculo" del negocio, pues además de efectuar la entrega del producto constituyen la imagen de la empresa ante el cliente, cuya fidelización depende del buen servicio brindado por estos y los "transportistas".

Que además, según lo verificado por la Administración y esta instancia, la recurrente fue la encargada de

asignar los vehículos (propios o alquilados) a ser utilizados por los presuntos transportistas -tal como lo ha reconocido la recurrente y se verifica de fojas 744 y 1622 a 1624- bajo el entendido que los mismos debían ser adecuados para el transporte de los productos comercializados, asumiendo además los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos, compra de combustible, multas de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico. Al respecto, cabe precisar que el hecho de asignar vehículos a los choferes y de asumir los gastos de combustible y mantenimiento de las unidades vehiculares asignada a los mismos, resulta congruente con el plan de reducción de costos adoptado por la recurrente mediante las Actas de Sesión de Directorio de fechas 1 de mayo de 1999 y 1 de noviembre de 2000 (fojas 605 y 627), según el cual, los servicios de transporte de terceros serían reemplazados mediante la adquisición progresiva de una flota propia de unidades vehiculares y equipos que coadyuven a tal reducción. Sobre el particular, resulta pertinente mencionar, a título ilustrativo, que de fojas 859 y 860 obra el "Contrato por Servicio de Conducción Vehicular" de cuyo tenor se advierte que la recurrente, bajo esta modalidad de contrato, asume frente al conductor los gastos de combustible y mantenimiento de los vehículos asignados al mismo, lo cual resulta razonable en el marco de la contratación de servicios personales de conducción, más no en relación a servicios de carácter mercantil, como el de transporte de mercancías materia de autos.

Que de lo expuesto, se aprecia que la recurrente asumió los riesgos y gastos comerciales vinculados a dicha actividad (personal de apoyo, mantenimiento de vehículos, combustible, multas por infracciones de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico), siendo que, según la recurrente, los gastos de personal de apoyo, multas por infracciones de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico fueron trasladados posteriormente en el costo del servicio prestado, sin embargo, ello no ha sido acreditado.

Que sin perjuicio de lo expuesto, se debe precisar que la recurrente tampoco ha demostrado la operatividad de los servicios de transporte y distribución supuestamente recibidos, pues durante la fiscalización no proporcionó al auditor los "Controles Diarios de Transportistas", ni cualquier otro documento en los cuales se detallen las incidencias diarias de los servicios prestados, tales como: fecha, hora de salida e ingreso, nombre del usuario o "transportista"), lugar de origen, lugar de destino, mercancía transportada, guías de remisión, kilometraje (inicial y final), firma de conformidad del usuario o "transportista", entre otros datos. En reemplazo de tales documentos la recurrente adjuntó los reportes denominados "Liquidación de Guía de Remisión" y "Total Salidas Transportistas", de cuyo contenido no es posible verificar la identidad del "transportista" ni el detalle de los servicios vinculados al mismo (fojas 1619 a 1621, 1828 a 1830 y 5555 a 5561), siendo además que en autos no obran las guías de remisión que correspondan al servicio de transporte supuestamente contratado por la recurrente, en las que figuren como transportistas los emisores de los comprobantes materia del presente reparo ni la Carta de Porte terrestre que evidencie la existencia del contrato de transporte terrestre de mercancías. Asimismo, se adjuntó el documento "Descripción de Proceso de Liquidación de Cobranza" (foja 5521), suscrito por el Gerente General de la recurrente, en el cual se señala de manera genérica que la labor de los "transportistas" incluía la entrega de la mercadería y comprobantes de pago respectivos a sus clientes, la cobranza de los mismos, la liquidación diaria de la cobranza en el Departamento de Liquidación –emitiéndose las "Liquidaciones de Cobranza" que detallan las guías de remisión y comprobantes de pago cancelados- y el depósito en la Caja Central del dinero correspondiente a la liquidación; no obstante, de autos no obra documento alguno que sustente el referido proceso de liquidación. Finalmente, en cuanto a los montos de fletes pagados por la recurrente a los supuestos transportistas, se tiene que de autos no obra contrato o documento alguno que estipule los criterios de determinación del monto y forma de pago por dicho concepto.

Que cabe señalar que si bien la Administración señala que existe una relación de dependencia o subordinación de los supuestos transportistas frente a la recurrente, debido a la comprobación de diversas manifestaciones de ésta, tales como: fijación de un horario de trabajo y por tanto, descuentos por tardanzas, asignación de instrumentos de trabajo (un vehículo a cada chofer), otorgamiento de uniformes e identificación (fotocheck) tanto a los choferes como a los ayudantes, gastos de curación y medicina de los choferes y ayudantes, capacitaciones periódicas, reuniones de trabajo sobre la operatividad, promociones, introducción de envases y demás acciones de mercado, inclusión de los

choferes y ayudantes de reparto dentro del organigrama de la recurrente, otorgamiento de obsequios a los choferes y ayudantes en diciembre con motivo de navidad (pavos, champagne y panetones); pago de incentivos por efectividad a choferes y ayudantes, otorgamiento de carnet de sanidad a los choferes, pago de las papeletas de tránsito por infracciones de los choferes y peajes, supervisión del servicio de los choferes mediante controles diarios y obligación de estos de informar oportunamente cualquier desperfecto o necesidad de sus vehículos al área de mantenimiento y a su supervisor asignado, tales verificaciones no resultan necesarias en el caso de autos, en el cual se desconoce el crédito fiscal por corresponder a operaciones que no generan rentas de tercera categoría, por lo que resultaba suficiente la comprobación de que los presuntos transportistas desarrollen o no actividades empresariales, lo cual ha sido desvirtuado en esta instancia.

Que en virtud de lo expuesto y teniendo en consideración que tal como se aprecia de autos, en los hechos (realidad económica) los choferes contratados por la recurrente no califican como personas naturales con negocio, debido a que no cuentan con una organización empresarial para prestar los servicios de transporte y distribución objeto de reparo, se concluye que los servicios de los choferes son de carácter personal – ya sea que ejerzan su oficio de forma individual siendo el objeto principal del servicio el trabajo personal del locador (cuarta categoría), o prestan su servicios bajo condiciones de subordinación y dependencia (quinta categoría) o prestan sus servicios en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, en el lugar y horario designado por quien lo requiere siendo el usuario quien proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda (quinta categoría)-, por lo que los montos de fletes facturados por concepto por transporte y distribución de gaseosas y néctares, no constituyen rentas de tercera categoría para sus emisores. En tal sentido, se confirma la apelada en este extremo.

Que en consecuencia, los argumentos de la recurrente referidos a la inexistencia de relaciones laborales de subordinación respecto de los choferes y ayudantes, así como a la ilegal facultad de la Administración para determinar tal existencia, no enervan de modo alguno el análisis efectuado en esta instancia, al haberse verificado la inexistencia de actividades generadoras de rentas de tercera categoría, y por tanto, la naturaleza personal de los servicios prestados, con independencia de que estos sean subordinados o no. Por tanto, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre tales argumentos.

Que con relación al argumento de la recurrente relativo a que la emisión de letras de cambio a la vista por parte de los supuestos transportistas, a la que se hace referencia en la cláusula sexta de los contratos presentados, demostraría que aquellos desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, se debe señalar que, conforme a lo ya expuesto, tales documentos carecen de mérito probatorio al no haber sido suscritos por el representante legal de la recurrente.

Reparo al crédito fiscal por no utilización de medios de pago

Que en los Anexos N° 05 y 5.1. a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015335 a 012-003-0015348 emitidas por Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a diciembre de 2005 (fojas 6966 a 6968, 6984 y 6989) se aprecia que la Administración efectuó reparo al crédito fiscal por gastos debitados en cuentas de gastos varios por compras canceladas sin usar los medios de pago autorizados no bancarizados por compras mayores a S/. 5,000.00 ó US$ 1,500.00; por el importe de S/. 7,409.00.

Que de la revisión de los referidos anexos, se verifica que la Administración reparó las mismas operaciones que fueron materia de reparo para efectos del Impuesto a la Renta, en cuanto a las facturas de compras, por lo que de acuerdo con lo analizado precedentemente, la recurrente no cumplió con acreditar que utilizó medios de pago en tales operaciones, por tanto, el presente reparo se encuentra conforme a ley y procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823 y 012-002-0013827 a 012-002-0013838

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013823 y 012-002-0013827 a 012-002-0013838 fueron emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953 (fojas 7068, 7069 y 7040 a 7063), esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0013823 fue calculada sobre la base de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0015335, los cuales han sido confirmados en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la citada resolución de multa vinculada.

Que de otro lado, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0013827 a 012-002-0013838 fueron calculadas sobre la base de las omisiones establecidas en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0015337 a 012-003-0015348, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre 2005, cuyos reparos al crédito fiscal por concepto de por servicios personales de fletes y distribución que no corresponden a rentas de tercera categoría; y por no utilización de medios de pago, ha sido confirmados en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con las mencionadas resoluciones de multa, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140008915 de 30 de diciembre de 2009, en el extremo referido a la falta de pronunciamiento sobre el escrito ampliatorio de la reclamación presentado el 8 de enero de 2010.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008915 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 012-003-0015336, y **DEJAR SIN FECTO** la citada resolución de determinación.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008915 en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE

EZETA CARPIO
VOCAL

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
ZD/QA/DV/rmh.