



# Tribunal Fiscal

Nº 08325-10-2017

**EXPEDIENTE Nº** : 7706-2012  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 19 de setiembre de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por , con R.U.C. Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº 055-014-0001554/SUNAT de 27 de marzo de 2012, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0007670 a 052-003-0007673, 052-003-0007676, 052-003-0007677, 052-003-0007684, 052-003-0007685 y 052-003-0007689 a 052-003-0007691, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y la tasa adicional del Impuesto a la Renta de febrero a setiembre, noviembre y diciembre de 2008, y la Resolución de Multa Nº 052-002-0004857, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las devoluciones de derechos aduaneros no califican como ingresos devengados en el ejercicio 2008.

Que refiere que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta reconoce que el impuesto adicional tiene como límite el principio de capacidad contributiva, por lo que la exigencia en caso que se tenga pérdida, como dispone el artículo 13-B de su Reglamento, colisiona con la ley y dicho principio.

Que indica que el reparo por ventas realizadas debajo del valor de mercado no puede calificar como disposición de renta no susceptible de posterior control tributario, pues se trata de un ajuste al valor para efectos tributarios, pues el hecho real es la venta de los productos según lo consignado en los comprobantes de pago.

Que aduce que en el supuesto que procediese el cobro de la tasa adicional, la suma de los dividendos no puede estar constituida por el importe total reparado, sino por éste menos el Impuesto a la Renta del 30%, ya que sólo la diferencia podría constituir una distribución de dividendos.

Que sostiene que en fiscalización comunicó mediante una carta que en la adición formulada en su declaración jurada del Impuesto a la Renta ascendente a S/. 397 989,00, consideró indebidamente gastos por intereses de préstamos realizados por el monto de S/. 107 059,44, sin embargo la Administración no ha considerado la deducción de este importe.

Que la Administración señala que el reparo efectuado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 se encuentra arreglado a ley, toda vez que el importe devuelto por concepto de derecho variable adicional pagado en el proceso de importación de azúcar es un exceso en el monto de los derechos arancelarios inicialmente cargado como costo computable de los bienes exportados, y por tanto el importe de dicho exceso debió ser reconocido como un ingresos en el Estado de Ganancias y Pérdidas, al provenir de un tercero conforme al criterio de flujo de riqueza.

Que indica asimismo que aplicó la tasa adicional sobre reparos por ventas realizadas por debajo del valor de mercado, reparos por gastos ajenos al giro del negocio y por intereses adicionados que no tienen documentación sustentatoria, y dado que éstos suponen una disposición indirecta de rentas, la aplicación de dicha tasa se encuentra arreglada a ley.

2 4 1 9



# *Tribunal Fiscal*

N° 08325-10-2017

Que de autos se tiene que mediante Carta N° 110051308790-01 SUNAT (foja 552) y Requerimiento N° 0521110000681 (foja 542), notificados el 13 de julio de 2011 (foja 543 y 553), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, siendo que como resultado emitió las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007670 a 052-003-0007673, 052-003-0007676, 052-003-0007677, 052-003-0007684, 052-003-0007685, 052-003-0007689 a 052-003-0007691, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y tasa adicional del Impuesto a la Renta de febrero a setiembre, noviembre y diciembre de 2008, y la Resolución de Multa N° 052-002-0004857 (foja 575), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en tal sentido, es materia de autos determinar si los referidos valores se encuentran arreglados a ley.

## **1) Resolución de Determinación N° 052-003-0007689**

Que según consta en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 052-003-0007689 (foja 601), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Administración reparó ingresos no gravados con Impuesto a la Renta y que corresponden a devolución de pagos de derechos aduaneros (derecho específico), por el monto de S/. 567 518,00, indicando como base legal el inciso 1 del artículo 20° y el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0522110000807.

Que mediante el Punto 2 y Anexo N° 2 del Requerimiento N° 522110000807<sup>1</sup> (fojas 474 y 508), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por qué no había gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría, los importes obtenidos por devolución del pago de derecho específico realizado ante Aduanas correspondientes a DUAs de ejercicios anteriores y que formaron parte del costo de adquisición de bienes, importes que fueron devueltos mediante Resoluciones de Intendencia N° 181-2008-325, 181-2008-321, 181-2008-330 y 181-2008-464.

Que la recurrente a través del escrito de 21 de setiembre de 2011 (fojas 183 y 184), indicó que la devolución de los impuestos específicos por parte de Aduanas, se dio como consecuencia de los pagos indebidos realizados en las DUAs de importación en los meses de marzo, junio a diciembre de 2004, y que al corresponder éstos a ejercicios anteriores, procedió a contabilizar los montos devueltos en la cuenta 59 Resultados Acumulados, al corresponder a pagos de ejercicios anteriores; asimismo, precisó que tales pagos fueron efectuados por concepto de derecho específico, y que al no estar obligado a efectuar éstos, no debieron formar parte del costo de existencias y, en consecuencia, no debieron afectar los resultados en el momentos de su venta.

Que indicó además que no habiendo realizado la corrección del error contable en el año 2004, procedió a realizar el ajuste contable en el ejercicio 2008, conforme a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad N° 8 denominada "Políticas Contables, cambios en estimaciones contables y errores", es decir, no afectando a los resultados del ejercicio, por tratarse de errores incurridos en periodos anteriores, sino corrigiendo los resultados acumulados (Cuenta 59). Concluyó que al no tratarse de un ingreso que se generó en el ejercicio 2008, sino que corresponde a la devolución del pago indebido del derecho específico realizado en ejercicios anteriores, no debe ser considerado como renta de tercera categoría.

Que mediante el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 522110000807<sup>2</sup> (foja 470), la Administración dejó constancia de la presentación del mencionado escrito, e indicó a la vez que la recurrente realizó el pago por concepto de derecho específico en DUAs de los ejercicios 2001 a 2005 por

<sup>1</sup> Notificado con arreglo a ley el 8 de setiembre de 2011 (foja 507).

<sup>2</sup> Notificado el 29 de setiembre de 2011 (foja 473).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08325-10-2017

importación de azúcar, por lo que de acuerdo a lo establecido en el inciso 1 del artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, y de acuerdo a lo manifestado en dicho escrito, dichos importes afectaron el costo de sus existencias, no habiendo realizado la corrección del error contable, lo cual en su momento afectó a los resultados del ejercicio correspondiente.

Que asimismo indicó que el monto del tributo determinado por el propio sujeto obligado puede ser materia de reparo, bien sea al incorporar un ingreso que inicialmente no fue considerado o a través del desconocimiento de un gasto indebidamente computado por la recurrente, entre otros; y que los ingresos derivados de una operación sólo deben reconocerse cuando exista una certeza razonable en cuanto al monto de ingresos que efectivamente se va a obtener, es decir, cuando sea cuantificable con exactitud, ya que el registro prematuro de los ingresos de un ejercicio puede dar lugar a que se reconozca una ganancia mayor o menor, de modo que en el caso de autos, en el 2008 con la emisión de las resoluciones emitidas por Aduanas, es que la recurrente tiene conocimiento de los ingresos percibidos por concepto de devolución de pagos de derechos aduaneros.

Que señaló además que según los asientos contables del Libro Diario, la recurrente abonó en la cuenta 59 Resultados Acumulados, los importes de las devoluciones obtenidas, y que de acuerdo al inciso c) del artículo 1º y el penúltimo párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que los importes obtenidos por concepto de devolución de derecho específicos (derechos aduaneros), en el 2008, constituyen un concepto gravado para efectos del Impuesto a la Renta, según la teoría del Flujo de Riqueza.

Que según se aprecia de autos, la Administración mediante Resoluciones de Intendencia Nº 181-2008-325, 181-2008-321, 181-2008-330 y 181-2008-464 (fojas 103 a 117), declaró procedentes las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente sobre pago indebido por Derecho Variable Adicional por importación de azúcar originaria y procedente de Bolivia, por los importes de S/. 184 148,00, S/. 183 168,00, S/. 190 536,00 y S/. 9 666,00, los que suman S/. 567 518,00, al haber verificado que no procedía el pago de dicho derecho.

Que así según el Resultado de Requerimiento Nº 522110000807, y el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 052-003-0007689, la Administración consideró que el monto de S/. 567 518,00 devuelto mediante Resoluciones de Intendencia Nº 181-2008-325, 181-2008-321, 181-2008-330 y 181-2008-464, constituía un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta, según la teoría del Flujo de Riqueza, el cual se devengó con la emisión de dichas resoluciones de intendencia, al tenerse certeza con éstas sobre su monto, por lo que concluyó que correspondía atribuir dicho ingreso al ejercicio 2008, efectuando *"reparo de ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta y que corresponde a devoluciones de pagos de derechos aduaneros (derecho específico)"*.

Que por su parte, la recurrente alega que el mencionado importe de S/. 567 518,00 no afectó los resultados del ejercicio 2008, y que no constituye un ingreso que se generó en el 2008, al corresponder a la devolución del pago indebido del derecho específico realizado en ejercicios anteriores, por lo que no califica como renta de tercera categoría.

Que con relación al marco normativo del derecho variable adicional (derecho específico), debe indicarse que mediante el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF se dispuso establecer un Sistema de Franja de Precios a las importaciones de los productos agropecuarios que se señalan en el Anexo I, con el fin de aplicar derechos variables adicionales al arancel cuando los precios internacionales de referencia de dichos productos sean inferiores a determinados niveles de Precios Piso, y rebajas arancelarias cuando dichos precios de referencia sean superiores a determinados niveles de Precios Techo; asimismo

2 6 3 P



# Tribunal Fiscal

N° 08325-10-2017

que, de acuerdo a la Resolución de Tribunal Fiscal N° 1574-A-97, los derechos específicos tienen naturaleza arancelaria.

Que en tal sentido, corresponde establecer si el monto devuelto por concepto de pago indebido por Derecho Variable Adicional ordenado mediante Resoluciones de Intendencia N° 181-2008-325, 181-2008-321, 181-2008-330 y 181-2008-464, constituye renta gravada con el Impuesto a la Renta para la recurrente, y de ser así, si correspondía atribuirla al ejercicio 2008.

Que para efecto de determinar si el monto devuelto a la recurrente constituye para ella renta gravada, corresponde analizar el ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, el elemento objetivo de la hipótesis de incidencia contenido en dicha ley, a fin de verificar los alcances que esa ley otorgó al concepto de renta gravable durante el referido ejercicio.

Que sobre el particular, cabe mencionar que distintas concepciones doctrinarias sobre el concepto de renta señalan los siguientes criterios: i) Renta producto, ii) Flujo de riqueza y iii) Consumo más incremento de patrimonio.

Que con respecto al criterio de "renta producto", Roque García Mullín<sup>3</sup> señala que éste es "el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación" y que el criterio de "flujo de riqueza"<sup>4</sup> es más amplio que el anterior pues considera renta la totalidad de los enriquecimientos provenientes de terceros, es decir "(...) al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado" y continúa indicando que "(...) este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos (...)", como son los siguientes<sup>5</sup>:

- i) Las ganancias de capital realizadas, originadas en la realización de bienes patrimoniales, en tanto la realización de esos bienes no sea el objeto de una actividad lucrativa habitual<sup>6</sup>;
- ii) Los ingresos por actividades accidentales, originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin<sup>7</sup>;
- iii) Los ingresos eventuales, cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien lo obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. No hay periodicidad ni habilitación racional de fuente, de modo que no podrían caber en el concepto de renta producto;
- iv) Ingresos a título gratuito, que comprende tanto las transmisiones gratuitas por acto entre vivos (regalos, donaciones) como las transmisiones por causa de muerte (legados, herencias).

Que el penúltimo párrafo del artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que en general, constituía renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

<sup>3</sup> García Mullín, Roque Manual de Impuesto a la Renta.- Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de los Estados Americanos, Documento N° 872, pág. 18.

<sup>4</sup> Ibidem., pág. 20.

<sup>5</sup> Ibidem., pág. 21.

<sup>6</sup> A decir de Roque García Mullín, "(...) esos resultados no podrían ser considerados renta producto, puesto que la fuente productora de ellos (el bien vendido), agota al producirlos la posibilidad de proporcionar nuevas ganancias de capital al mismo beneficiario". Loc. cit.

<sup>7</sup> Roque García Mullín da como ejemplo, el caso de "(...) una persona de profesión abogado, acerca a dos clientes para hacer un negocio, y así obtiene una comisión; su profesión habitual no es la de comisionista, ni las comisiones provienen de una fuente durable y permanente, en el criterio de renta producto. Otro caso, el automovilista que encuentra a alguien en el camino y le cobra por llevarlo a destino".- Ibidem., pág. 34.



# Tribunal Fiscal

Nº 08325-10-2017

Que como se ha señalado en reiterados pronunciamientos de este Tribunal, el artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta cuando señala que constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, refleja al criterio de flujo de riqueza<sup>8</sup>.

Que en este punto resulta pertinente mencionar lo que este Colegiado ha entendido con la frase "proveniente de terceros" u "operaciones con terceros", así mediante la Resolución Nº 616-4-99, publicada con el carácter de precedente de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1999, refiriéndose al alcance del último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774,<sup>9</sup> según el cual *"en general, constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros (...)",* señalan como criterio que las operaciones con terceros *"(...) son entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones (...)"*<sup>10</sup>.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio antes señalado, la Administración al efectuar la devolución del pago indebido por concepto de Derecho Variable Adicional, no actuaba como un particular en igualdad de condiciones, sino en su calidad de ente recaudador y administrador de los recursos del Estado, y como tal debía efectuar la devolución de los tributos indebidamente pagados (así como los intereses correspondientes), siguiendo el procedimiento establecido por los artículos 38º y 39º del Código Tributario, tal como lo hizo<sup>11</sup>, por lo que no puede calificar como ingresos provenientes de operaciones con terceros.

Que en tal sentido, dado que la devolución de los pagos indebidamente antes mencionados, no puede considerarse gravada con el Impuesto a la Renta, pues tal como se ha indicado, contrariamente a lo alegado por la Administración, no califica en el concepto de flujo de riqueza, al no tratarse de ingresos provenientes de operaciones con terceros, los que de acuerdo con el criterio que constituye observancia obligatoria, antes mencionada, son entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones; procede levantar el presente reparo y en consecuencia revocar la resolución apelada en ese extremo, dejando sin efecto la Resolución de Determinación Nº 052-003-0007689.

## II) Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0007670 a 052-003-0007673, 052-003-0007676, 052-003-0007677, 052-003-0007684, 052-003-0007685, 052-003-0007690 y 052-003-0007691

Que del Anexo Nº 1 de las Resoluciones de Determinación Nº 052-003-0007670 a 052-003-0007673, 052-003-0007676, 052-003-0007677, 052-003-0007684, 052-003-0007685, 052-003-0007690 y 052-003-0007691 (foja 593), se aprecia que fueron emitidas por la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de febrero a setiembre, noviembre y diciembre de 2008, esto es, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, sobre los siguientes conceptos: i) Gastos ajenos al giro del

<sup>8</sup> Como la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 18121-9-2013.

<sup>9</sup> Ahora penúltimo párrafo en el artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF.

<sup>10</sup> Es pertinente indicar a título ilustrativo que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, recogió dicho criterio en el primer párrafo del inciso g) del artículo 1º Ámbito de Aplicación del Impuesto, señalando lo siguiente: *"g) La ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el último párrafo del Artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones"*.

<sup>11</sup> En similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución Nº 18121-9-2013, refiriéndose a un caso en que el monto devuelto era por Impuesto Selectivo al Consumo.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08325-10-2017

negocio, ii) Ventas realizadas por debajo del valor de mercado, iii) Intereses adicionados por la recurrente sin documentación sustentatoria<sup>12</sup>.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A. Así también establece que el Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto aplicable al caso de autos, establece 2 tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) Una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) En el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4.1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la misma ley.

Que el artículo 13°-B del reglamento de la citada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, 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.

Que de acuerdo con lo señalado en diversas resoluciones emitidas por este Tribunal tales como las N° 5525-4-2008 y 11924-2-2008, 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.

<sup>12</sup> Tal como se dejó constancia en la Resolución de Determinación N° 052-003-0007689 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (foja 601), los referidos reparos fueron reconocidos por la recurrente en su declaración rectificatoria del citado impuesto, presentada con Formulario Virtual PDT 662 N° 750022185, por lo que la citada resolución fue emitida solo por el reparo por ingresos que corresponden a devolución de pagos de derechos aduaneros, analizado precedentemente.

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 08325-10-2017

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 73ºA de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>13</sup> 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 en ese sentido corresponde verificar si los conceptos en que se sustentan los valores bajo análisis, constituyen dividendos presuntos.

## **i) Gastos ajenos al giro del negocio**

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento Nº 0522110000767 (foja 526), notificado de acuerdo a ley el 26 de agosto de 2011 (foja 529), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los gastos a que se refieren los comprobantes de pago detallados en el Anexo Nº 4 de dicho requerimiento, observados por ser ajenos al giro del negocio (fojas 520 y 521).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0522110000767 (foja 515), notificado el 29 de setiembre de 2011 (foja 516), la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado, manteniendo la observación respecto a los comprobantes de pago indicados en el Anexo Nº 4 del citado requerimiento (fojas 510 y 511). Preciso en relación a los gastos por compra de pisco, champagne, cerveza, gaseosas y arreglos florales, que la recurrente alegó que son gastos de representación, pero que no indicó a qué clientes potenciales entregó tales bienes, por lo que consideró éstos como una liberalidad.

Que al respecto, el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, que en consecuencia, resulta deducible de conformidad con su inciso q), los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5 por ciento de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que a su vez, el inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, prevé que a efecto de lo establecido por el inciso q) del artículo 37º de dicha ley se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, y 2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes. Asimismo dispone que para efecto del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la

<sup>13</sup> Según el artículo 73ºA de la anotada Ley del Impuesto a la Renta las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14º que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el cuatro punto uno por ciento (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 cuatro punto uno por ciento (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.



# *Tribunal Fiscal*

N° 08325-10-2017

costumbre de la plaza, y que la deducción de los gastos que no excedan del límite, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Que de otro lado, el inciso r) del artículo 37° de la anotada Ley del Impuesto a la Renta señala que son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que asimismo la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356<sup>14</sup>, señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 00317-5-2004 y 07374-2-2007, a efecto de determinar si el gasto reparado por la Administración cumple con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, es necesario establecer si resultaba necesario para producir la renta y mantener la fuente productora.

Que con relación a los gastos de representación, este Tribunal en las Resoluciones N° 04549-3-2003 y 07840-3-2010, precisó que estos gastos no sólo deben acreditarse con el comprobante de pago, sino también demostrarse la vinculación con la generación de rentas para aceptar su deducción.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada (foja 747), la actividad económica principal de la recurrente es la venta al por mayor de alimentos, bebidas y tabaco.

Que en el caso de autos, se tiene que la Administración reparó los gastos a que se refieren las facturas detalladas en el Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° 0522110000767 (fojas 510 y 511), las cuales han sido emitidas por concepto de hospedaje en Arequipa, pasajes terrestres de John Medina (de Chíncha a Ica, Ica a Lima, Lima a Chíncha, Chíncha a Ica), revisión de GLP de Placa CH-1851, 5 cajas de Pisco, botellas de champagne, 235 cajas de arreglos florales, 4 cajas de gaseosas y tarjetas.

Que en cuanto a las adquisiciones de pisco, champagne, cervezas, gaseosas y arreglos florales, la recurrente alegó en el escrito presentado en fiscalización el 5 de setiembre de 2011 (foja 337), que fueron realizados por el aniversario de la Feria del Altiplano y de la Feria de los Incas, lugares donde se encuentran sus clientes, y que por ende constituirían gastos de representación; sin embargo, de la revisión de autos, se advierte que la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara que tales gastos fueron realizados con ocasión de una reunión con sus clientes o agasajo a éstos, no habiendo señalado el nombre de los clientes que se habrían beneficiado con tales bienes, de modo que no puede afirmarse que tales erogaciones hubieren sido destinadas a presentar una imagen que le

<sup>14</sup> Ley que modificó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicada en el Diario Oficial El Peruano de 18 de octubre de 2000.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 08325-10-2017

permita mantener o mejorar su posición en el mercado, es decir, que califiquen como gastos de representación, y en tal sentido, se concluye que no se encuentra acreditada la relación de causalidad de los mencionados gastos con la obtención de la renta gravada.

Que sobre los gastos de hospedaje y pasajes terrestres, se tiene que la recurrente mediante el escrito antes mencionado, señaló que éstos fueron realizados en favor de su prestador de servicios John Medina, en virtud del contrato celebrado con éste, dado que por necesidad del servicio éste se traslada del lugar donde normalmente presta sus servicios para efecto de ventas y cobranzas; debiendo señalarse al respecto que, la recurrente no presentó el contrato que alega ni algún otro documento que acreditara su relación con el referido prestador de servicios, ni que tales gastos de viaje resultaban necesarios para el desarrollo de su actividad gravada y la vinculación de dicho desembolso con la generación de ingresos gravados, por lo que no acreditó la causalidad de tales gastos.

Que sobre los gastos por concepto de revisión GLP de Placa CH-1851, se tiene que la recurrente no ha indicado ni acreditado que dicho vehículo fuera utilizado en actividades productoras de rentas gravadas, y por ende, no ha demostrado la relación de causalidad, asimismo respecto al gasto por concepto de tarjeta no explicó ni acreditó de qué manera esta adquisición estaría relacionadas con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado que existe una relación entre los gastos observados y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que se traten de gastos vinculados a la actividad desarrollada por la recurrente, y estando a que, por su propia naturaleza, tales gastos corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas legales y criterios jurisprudenciales antes glosados, se concluye que resultaba procedente que la Administración hubiese aplicado la anotada tasa de 4,1% sobre dichos importes, correspondiendo en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **ii) Ventas realizadas por debajo del valor de mercado**

Que mediante Punto 1 del Requerimiento N° 0522110000807 (foja 508), la Administración solicitó a la recurrente sustentar las ventas realizadas por debajo del costo de los bienes detallados en el Anexo 1 adjunto (fojas 475 a 506): azúcar blanca imp. x 50 kg Ecudos (cod. 48), azúcar blanca importada x 50 Kg. Unagro (cod.2), azúcar rubia x50 Kg. Casagrande (cod. 4), azúcar blanca imp. X 50 Kg Pichichi (cod. 21), azúcar blanca x 50 kg. San Aurelio (cod. 35), azúcar blanca x 50 kg Cartavio (cod. 36).

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente mediante escrito de 21 de setiembre de 2011 (fojas 184 y 185), señaló que el precio de venta del azúcar es muy variable porque se cotiza en el mercado internacional (commodity), que al realizar las importaciones tiene que sujetarse a las altas y bajas que dicho mercado determina, adecuándose de tal manera, el mercado interno a estos precios internacionales, siendo que estas variaciones ocurren en forma diaria y en algunos casos dos o más veces al día. Agrega que las fluctuaciones constantes de los precios internacionales de azúcar constituye el factor principal en la determinación del precio en el mercado interno, pero que hay otros factores que inciden en la variación de los precios, tales como, el transporte y la demora en los trámites de importación, el hecho que el producto sea nuevo en el mercado, la fluctuación constante de los costos de importación porque aproximadamente el 80% de su movimiento comercial se basa en productos importados, y el hecho que el 70% de sus ventas la realiza en las ferias donde no solo concurren competidores formales, sino también informales. Asimismo precisó que pese a las fluctuaciones constantes del valor de venta, sus ventas son uniformes en los diferentes periodos y fechas realizadas, es decir, mantienen el mismo precio.



# *Tribunal Fiscal*

**N° 08325-10-2017**

Que en el Punto 1 del Resultado de Requerimiento N° 0522110000807 (foja 472), la Administración dejó constancia de la presentación del mencionado escrito, e indicó que de la evaluación realizada observó ventas con precios unitarios más altos, por lo que procedió a ajustar los precios con el valor de mercado de sus operaciones realizadas con terceros, efectuando reparo por el monto de S/. 153 266,94.

Que el artículo 32° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según modificación efectuada por la Ley N° 28655<sup>15</sup>, aplicable al caso de autos, señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, era el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, fuera por sobrevaluación o subvaluación, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 1<sup>16</sup> del referido artículo 32° prescribe que se considera valor de mercado, para las existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros. En su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares.

Que en la Resolución N° 00898-4-2008, este Tribunal ha establecido que de acuerdo con las normas antes citadas, la Administración está facultada a efectuar reparos por subvaluación de existencias, respecto de las transferencias de éstas que los contribuyentes hubieran efectuado por debajo del valor de mercado, debiéndose considerar como este último, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, y que el referido valor será el utilizado frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerándose la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios, etc.), por lo que es importante que las diferencias entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

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

Que en las Resoluciones N° 01060-1-2007, 00703-1-2001 y 03721-2-2004, entre otras, se ha establecido que el valor de mercado no está relacionado con el costo de ventas o de producción ni con el precio de lista, los cuales pueden ser inferiores o superiores al valor de mercado, pudiendo ocurrir que una empresa venda sus bienes por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

Que asimismo siguiendo el criterio recogido en reiteradas Resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas, la Resolución N° 05352-2-2006 se tiene que la Administración se encuentra facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponde al de mercado, debiéndose constatar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

<sup>15</sup> Publicada el 29 de diciembre de 2005.

<sup>16</sup> Modificado por el Decreto Legislativo N° 979, vigente a partir de 1 de enero de 2008.



# *Tribunal Fiscal*

N° 08325-10-2017

Que en el caso de autos se tiene que la Administración en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0522110000807 (fojas 475 a 506), consignó el valor de mercado que considera corresponde a las operaciones reparadas, bajo el nombre de "P.U. Venta", el cual según el resultado de dicho requerimiento corresponde a las operaciones realizadas con terceros, sin embargo en autos no obra el detalle de cómo determinó dicho valor de mercado, no advirtiéndose, en consecuencia qué elementos o factores consideró en la determinación del precio del producto, como tipo, calidad, forma, lugar de venta, modalidad de pago, etc.

Que así se advierte que la Administración no ha acreditado previamente que los valores de venta considerados por ella como valor de mercado correspondieran a transacciones realizadas bajo condiciones iguales o similares que les permitieran ser comparables en cada operación, como podría haber sido el caso de condiciones de pago (al contado o a crédito), términos contractuales especiales, competencia en el lugar de venta, entre otros parámetros que debieron evaluarse a efecto de establecer que las transacciones se habían realizado en condiciones y circunstancias económicas y de mercado similares, por tanto, no está probado la realización de ventas con un valor inferior al de mercado, en tal sentido se concluye la tasa adicional del 4.1% no se ajusta a ley, correspondiendo revocar la apelada en este extremo.

### **iii) Intereses adicionados por la recurrente sin documentación sustentatoria**

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 052211000599, notificado el 13 de julio de 2011 (fojas 537 y 538), la Administración solicitó a la recurrente presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 con su respectivo análisis de liquidación.

Que en el Punto 2 del Resultado de Requerimiento N° 052211000599, notificado el 29 de setiembre de 2011 (fojas 527 y 528), la Administración señaló que la recurrente presentó la mencionada declaración así como el detalle de las adiciones y deducciones; asimismo que advirtió que ésta adicionó intereses de préstamos no sustentados documentariamente, y que aplicaba la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta sobre el importe de dichos intereses adicionados.

Que el inciso a) del citado artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, menciona que son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.

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

Que el inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la ley, son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que obra en autos, el detalle de adiciones presentado por la recurrente (foja 399), en el cual ésta consignó que el importe de S/. 397 989,00 correspondía a intereses por préstamos de personas naturales cuya documentación no cumplía con requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pagos; asimismo cabe indicar que la recurrente mediante escrito de 28 de setiembre de 2011 (foja 350), alegó que en el mencionado importe consideró indebidamente el gasto por préstamos realizados con Roger Condori

2 6 7 8



# *Tribunal Fiscal*

N° 08325-10-2017

Carita, Lucía Mendoza Patiño, Maritza Vilca Torreblanca, Paula Mendoza Patiño, Eleuterio Pacompía Belizario y Santiago Pacompía Belizario, por los importes de S/. 27 509,75, S/. 20 497,37, S/. 33 004,37, S/. 19 339,49, S/. 3 523,19 y S/. 3 185,27 (los que suman S/. 107 059,44), pues cuenta con los respectivos comprobantes de pago y cumplen con el principio de causalidad, razón por la cual la Administración deberá considerarlos como gasto deducible.

Que no obstante lo señalado por la recurrente en el mencionado escrito, de autos no se aprecia que hubiera adjuntado los comprobantes de pago por los mencionados préstamos, dado que si bien adjuntó copia de facturas emitidas por dichas personas por el concepto de intereses de préstamos, no corresponden a los montos que indica (fojas 338 a 349).

Que tratándose de egresos que no son susceptibles de posterior control tributario, como el presente caso de gastos por intereses no sustentados, éstos califican como disposición indirecta de renta, por lo que correspondía aplicar la tasa adicional del Impuesto a la Renta sobre dichos montos, en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente respecto a que comunicó en fiscalización que había considerado indebidamente gastos por intereses de préstamos realizados por el monto de S/. 107 059,44, cabe indicar que conforme se ha señalado anteriormente, aquélla no adjuntó documentación alguna que sustentara tales gastos, por lo que tal argumento no desvirtúa el reparo.

Que estando a que en esta instancia se ha establecido que procedía la aplicación de la tasa adicional de 4.1% sobre el reparo por gastos ajenos al giro del negocio y por intereses adicionados sin documentación sustentatoria se encuentran conformes a ley y, no así, sobre los reparos por ventas por debajo del mercado, corresponde dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007671 y 052-003-0007691, emitidas por los meses de julio y noviembre de 2008, y disponer que la Administración proceda a reliquidar las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007670, 052-003-0007672, 052-003-0007673, 052-003-0007676, 052-003-0007677, 052-003-0007684, 052-003-0007685 y 052-003-0007690, giradas por los meses febrero a junio, agosto, setiembre y diciembre de 2008.

Que sobre los argumentos de la recurrente referidos a que la tasa adicional no podría ser aplicada en casos que exista pérdida tributaria, pues lo contrario transgrediría el principio de capacidad contributiva, cabe indicar que tales alegatos devienen en irrelevantes en su caso, al no tener pérdida tributaria (foja 601), sino renta neta imponible.

Que asimismo cabe indicar que la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% sobre los reparos antes mencionados conforme a lo establecido en las normas antes citadas, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente con relación a la forma en que debía ser aplicada dicha tasa.

## **Resolución de Multa N° 052-002-0004857**

Que la Resolución de Multa N° 052-002-0004857 (foja 575) fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción 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



# Tribunal Fiscal

Nº 08325-10-2017

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 toda vez que la mencionada resolución de multa fue girada sobre la base de la Resolución de Determinación N° 052-003-0007689, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la cual ha sido dejada sin efecto, corresponde en consecuencia emitir similar pronunciamiento y en tal sentido, procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dicha resolución de multa.

Con las vocales Guarníz Cabell y Winstanley Patio, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 055-014-0001554/SUNAT de 27 de marzo de 2012, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 052-003-0007689 y Resolución de Multa N° 052-002-0004857, dejando **SIN EFECTO** tales valores, y en el extremo de la tasa adicional del 4.1% Impuesto en cuanto al reparo por ventas realizadas por debajo del valor de mercado, en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007671 y 052-003-0007691, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN  
VOCAL

WINSTANLEY PATIO  
VOCAL

Toledo Sagastegui  
Secretaria Relatora  
VA/TS/VR/rag