



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

Que respecto al reparo a la Nota de Abono 001 N° 0207 emitida a la empresa Dietrich Industries Inc., por el importe de US\$ 4 148,69 por compensación económica, debido al ajuste del precio por la calidad de la mercadería transferida y registrada, indica que la Administración la desconoció sustentándose en el hecho que no cumplió con las condiciones para la deducción de desmedros, regulados el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 21° de su respectivo reglamento, no obstante, tales normas no le son aplicables, por cuanto no se le puede considerar desmedros a las existencias (bobinas de zinc) vendidas a su clientes a un menor precio en virtud de su calidad disminuida o reducida, ya que éstos no se tornaron inútiles ni inservibles.

Que con relación al reparo por incremento del costo de ventas por Drawback, señala que la Administración lo mantuvo debido a que en atención de lo señalado en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 2) consideró que el costo de ventas no había sido reducido en la proporción que corresponde al ad valorem que afectó a los bienes incorporados en los productos exportados y que fueran motivo de restitución de derechos arancelarios, no obstante, considera que tal interpretación es errónea por cuanto dicha NIC solo es aplicable al momento del reconocimiento inicial de las existencias, a efectos de establecer el costo de la compra, por lo que no es correcto sostener que al momento de la obtención de los ingresos por Drawback, éste se deba de excluir del costo de venta de los bienes vendidos, ya que los ingresos devueltos al exportador por dicho concepto no influye contablemente en la reducción del costo de ventas, interpretación que se vio reflejada en la Resolución N° 03205-4-2005, emitida por este Tribunal .

Que indica que aun cuando el procedimiento del Drawback se denomine restitución de derechos arancelarios, aquella no es precisa, debido a que el término restituir, conlleva a retornar o devolver algo y, en este caso, los montos objeto de devolución, no son equivalentes al valor de los tributos que afectaron los insumos importados, es por ello que considera que tal beneficio es un subsidio o subvención estatal, que le implica un ingreso extraordinario que no califica como renta gravada.

Que señala que al determinarse un menor costo de ventas de los bienes exportados, se obtendría un mayor margen de utilidad, por lo que el Impuesto a la Renta que no debió afectar los montos devueltos por mandato legal por efectos del Drawback, termina afectando posteriormente sus resultados a través de sus exportaciones.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por la disminución indebida de ingresos, gastos sin documentación sustentatoria, comisiones de ventas al exterior no acreditadas fehacientemente e incremento indebido del costo de ventas por Drawback, lo que originó la determinación de una pérdida tributaria declarada indebidamente en dicho ejercicio, no obstante, la recurrente no cuestionó el reparo a los gastos sin documentación sustentaría y que pagó el monto de la deuda tributaria contenida en la resolución de multa vinculada con el reparo no reclamado.

Que respecto al reparo por la disminución indebida de ingresos por las exportaciones facturadas, refiere que como consecuencia de la fiscalización al Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2003, se determinaron reparos a las Notas de Abono 001 N° 211 y N° 207, que inciden en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y que respecto a la primera de ellas la recurrente no aportó argumentos a efectos de cuestionarlo, por lo que al estar conforme la mantuvo.

Que menciona que luego que la recurrente emitió la Factura de Venta 001 N° 6190 por el importe de US\$ 28 605,01 y realizó la exportación, su cliente manifestó que parte de la mercadería recibida en el puerto de destino a valor CIF (FOB + Flete + Seguro), era de mala calidad, por lo cual procedió a ofrecerlas a menor precio, emitiendo por la diferencia la Nota de Abono 001 N° 207, no obstante, aquella no sustentó el desmedro de la mercadería.

Que en cuanto a las comisiones de ventas al exterior no acreditadas fehacientemente, indica que la documentación presentada por la recurrente sólo evidenció la existencia de los pagos efectuados a la



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

empresa , pues no ha presentado contratos, informes, propuestas, comunicaciones escritas, ni ninguna otra documentación fehaciente que acredite la prestación de los servicios observados.

Que sobre el reparo por incremento del costo de ventas por Drawback, alega que la restitución de derechos arancelarios, implica la reversión o extorno del costo de producción, que deberá reflejarse en un menor costo de ventas, reducido en la proporción que corresponde a los derechos arancelarios que afectaron los bienes incorporados en los productos exportados, lo que no hizo la recurrente, por lo que mantuvo el reparo.

Que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta Nº 050011149410-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0264879 (folios 485 y 675), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por disminución indebida de ingresos, comisiones de venta al exterior no acreditados fehacientemente y por incremento indebido del costo de ventas por Drawback¹, además detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, lo que originó la emisión de los valores impugnados.

Disminución indebida de ingresos

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 32º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Ley Nº 27356, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones para efecto del impuesto sería el de mercado y si el valor asignado difería del de mercado sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 1 del citado artículo 32º, modificado por Ley Nº 27356, agregaba que para efecto de la ley en referencia se consideraba valor de mercado de las existencias, el que normalmente se obtenía en las operaciones onerosas que la empresa realizaba con terceros y, en su defecto, el valor que se obtendría en una operación entre sujetos no vinculados en condiciones iguales y similares.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 37º de la aludida ley, preceptuaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se debía deducir 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 estuviera expresamente prohibida por aquella ley.

Que los incisos f) e i) del artículo 37º de la mencionada ley, consideraba como gastos deducibles a las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados y los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el inciso c) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establecía que para la deducción de los desmedros de existencia a que se refiere el inciso f) del citado artículo 37º, la SUNAT aceptaría como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz a falta de aquél, indicando que la SUNAT podría establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que el inciso f) del citado artículo 21º, señalaba que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37º de la Ley, se requería que: 1) Se demostrara la existencia de dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demostrara la morosidad

¹ Adicionalmente, reparó los gastos sin documentación sustentaria, no obstante, aquel no fue cuestionado por la recurrente en la instancia de reclamación, por lo que la Administración no emitió pronunciamiento en la apelada, por tanto, no es materia de grado.



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

del deudor mediante la documentación que evidenciara las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hubieran transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha, 2) la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, y 3) la provisión, en cuanto se refiere al monto, se consideraba equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 se estimara de cobranza dudosa.

Que en el Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 264879 (folios 483 y 484), la Administración señaló que producto de la fiscalización al Impuesto General a las Ventas del año 2003, determinó reparos al citado impuesto detallados en el punto 1 del Requerimiento Nº 217244, los cuales tuvieron incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

- La recurrente mediante la Nota de Abono 001 Nº 211 anuló la Nota de Cargo 001 Nº 349 emitida por los intereses por 4 meses y 21 días de mora en el pago de la Factura 001 Nº 5952, por cuanto el cliente desconoció el pago de intereses, lo que no correspondía, toda vez que debió provisionarla como una cuenta por cobrar y luego como cobranza dudosa cumpliendo con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21º de su reglamento, por tanto, procedió a reparar la condonación realizada mediante la citada nota de abono.
- La recurrente emitió la Factura de Venta 001 Nº 6190, realizó la exportación y luego las mercaderías llegaron a puerto de destino a Valor CIF (FOB + Flete + Seguro), sin embargo, alguna de las mercaderías fueron recibidas en mala calidad, según los correos de comunicación y las fotografías de los daños enviados por su cliente, por lo cual procedió a ofrecerlas a menor precio, emitiendo por la diferencia de precio la Nota de Abono 001 Nº 207 a su cliente .., no obstante, no debió disminuir la venta con la mencionada nota de abono, toda vez que al corresponder a desmedros, éstos debieron ser acreditadas conforme con lo establecido en el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21º de su reglamento, lo que no hizo, por lo que procedió a reparar la deducción del precio realizado.

Que respecto al reparo a la Nota de Abono 001 Nº 211, la recurrente no ha expuesto argumento alguno para desvirtuarlo y dado que se encuentra arreglada a ley, corresponde mantenerla y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al reparo a la Nota de Abono 001 Nº 207 (folio 264), se tiene que conforme con lo señalado en el Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 264879, aquel se originó en la fiscalización realizada a las obligaciones correspondientes al Impuesto General a las Ventas.

Que al respecto, el mencionado reparo fue incluido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0009692, girada por el Impuesto General a las Ventas, que fue cuestionada por la recurrente, cuya apelación fue resuelta en última instancia administrativa por este Tribunal mediante Resolución Nº 08968-1-2016, que señaló que aquel se sustentó en normas del Impuesto a la Renta que no resultaban aplicables al caso en concreto, toda vez que estas se referían a deducciones vinculadas a los bienes del activo fijo o a las existencias, aspectos que no se dieron en el caso analizado, por cuanto el descuento observado estaba vinculado a mercadería que ya no formaba parte de sus existencias al haber sido transferida con su venta, por tanto, al no encontrarse debidamente sustentado, se levantó el mencionado reparo.

Que en ese sentido, habida cuenta que el reparo a la Nota de Abono 001 Nº 207, con incidencia tanto en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el Impuesto General a las Ventas, no se encontró debidamente sustentado, corresponde emitir igual pronunciamiento, levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

4



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

Comisiones de venta al exterior no acreditados fehacientemente

Que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002 y Nº 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03618-1-2007, la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio al recurrente y el que emite dicho comprobante de pago.

Que en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que asimismo, según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que en las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y Nº 05640-5-2006, este colegiado ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de conformidad con criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 19094-2-2011, Nº 09247-10-2013 y Nº 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y, puede la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el punto 4 del Anexo al Requerimiento Nº 217250, notificado el 4 de noviembre de 2005 (folio 375), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria y fehaciente, tales como comprobantes de pago, contratos, acuerdos, informes, vouchers y otros, de los



Tribunal Fiscal

N° 04290-2-2017

importes cargados a la Cuenta de Gastos 94603020 – Comisiones de Venta, detallados en el Anexo N° 3 (folio 372).

Que en el punto 4 del Anexo al resultado del citado requerimiento, cerrado el 30 de marzo de 2006 (folios 367 y 368), la Administración señaló que la recurrente presentó los documentos emitidos por la empresa , denominados Notas de Débito (Debit Note) y carta en donde indican los datos del importe, nombre del banco y número de cuenta a ser transferidos los pagos correspondientes, memorándums internos en los que detalla el monto a pagar al comisionista, cartas al banco y constancias de las transferencias efectuadas, así como correos de comunicación del envío de orden de compra y del importe de la comisión de parte de la recurrente y aceptación del comisionista, sin embargo, no presentó contratos, informes, propuestas, comunicaciones escritas, ni ninguna otra documentación fehaciente que acreditara la prestación de los servicios, por lo que procedió a reparar los gastos cargados en la Cuenta N° 94603020 – Comisiones de Venta.

Que en respuesta, al resultado del mencionado requerimiento, con escrito de 5 de abril de 2006 (folios 818 a 821), la recurrente señaló que la documentación alcanzada refleja con suficiente claridad el tipo de servicio prestado por su proveedor extranjero, agregó que sus productos requieren ser promocionados en el exterior a través de vendedores comisionistas quienes se encargan de visitar a sus clientes a fin de colocar órdenes de pedido y buscar nuevos mercados para expandir sus actividades y aumentar sus niveles de ventas, labor que era retribuida a través de las comisiones observadas y que para su desarrollo no se requiera de la celebración de un contrato, informes o reportes ya que su gestión se mide con las órdenes de compra.

Que conforme con el Informe General de Auditoría (folios 677 a 686), la actividad económica principal de la recurrente consiste en la transformación y exportación de zinc electrolítico en discos, planos y óxido de zinc.

Que la recurrente, a fin de acreditar los gastos registrados en la Cuenta N° 94603020 – Comisiones de Venta, materia de observación, presentó copia de Declaraciones Únicas de Aduanas y Órdenes de Embarque, documentos emitidos por , Memorándum Internos N° VTS-051-2003, N° VTS-101-2003 y N° VTS-727-2003, Cartas dirigidas al Banco y Banco y constancia de transferencia realizada (folios 317 a 350).

Que de la revisión a los documentos emitidos por se tiene que éstos se encuentran en idioma inglés, sin traducción, por tanto, no corresponden ser meritados, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 241° del Código Procesal Civil, modificado por Ley N° 26807, que establece que los documentos en idioma distinto del castellano serán acompañados de su traducción oficial o de perito, sin cuyo requisito no serán admitidos².

Que las Declaraciones Únicas de Aduanas y Órdenes de Embarque no acreditan la realidad de los servicios de comisiones de venta, por cuanto únicamente dan cuenta de las exportaciones de sus productos que realizó, sin que de ellos se desprenda alguna vinculación con las operaciones observadas.

Que asimismo, los Memorándum Internos N° VTS-051-2003, N° VTS-101-2003 y N° VTS-727-2003, tampoco acreditan la realidad de los servicios observados, toda vez que éstos solo prueban la solicitud de transferencia de dinero a favor de la empresa Commerce International S.A., por las supuestas comisiones realizadas.

Que así también, las cartas dirigidas al Banco Interamericano de Finanzas y Banco Financiero, así como la constancia de transferencia realizada, por sí solas, no acreditan la realidad de las operaciones, por

² De acuerdo con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen y que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.



Tribunal Fiscal

N° 04290-2-2017

cuanto únicamente dan cuenta de los pagos al supuesto proveedor del servicio, sin que existan en autos pruebas adicionales que evidenciaran la realización de las operaciones que les habrían dado origen.

Que conforme con lo expuesto precedentemente, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido los servicios observados, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones registradas en la Cuenta N°

– Comisiones de Venta, a pesar de que fue requerida por la Administración para sustentar con la documentación pertinente la realidad o fehaciencia de aquellos servicios, tales como contratos, informes, liquidaciones de servicios, reportes, comunicación comercial o documentación que contenía información sobre la naturaleza de los servicios recibidos o cualquier otra documentación que evidenciara la efectiva realización de las operaciones observadas, lo que no ha sucedido en el caso de autos.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado que los gastos observados correspondían efectivamente a operaciones reales, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley y, por tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que lo señalado por la recurrente respecto a que la realidad de las operaciones observadas, se corrobora con el hecho de que la mayor parte de la demanda de sus productos proviene del extranjero, no resulta atendible, por cuanto si bien tal circunstancia podría evidenciar los servicios observados, aquella no cumplió con aportar un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones reparadas.

Que las Resoluciones N° 0489-2-1999, N° 0312-1-2001, N° 0565-4-98 y N° 0386-2-99, invocadas por la recurrente, no resultan aplicables al caso de autos, por cuanto las tres primeras están referidas a la admisión de pruebas extemporáneas presentadas en la instancia de reclamación, debido a que la Administración no había requerido expresamente la sustentación de las observaciones realizadas y no había dejado constancia en los resultados de los requerimientos la documentación presentada por la recurrente y la última referida a la elevación de un recurso que cuestionaba resoluciones de determinación, situaciones distintas al presente caso, en donde la Administración solicitó a la recurrente que presentara toda la documentación que sustentara los gastos observados, lo que claramente incluye aquella referida a su fehaciencia.

Que lo indicado respecto a que la Administración debe de acreditar la no fehaciencia de las operaciones reparadas, no resulta atendible, debido a que este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de la operación, recae en el contribuyente que alega su existencia y pretende su deducción, por tanto correspondía que este acreditara la fehaciencia de los servicios observados por los que pretendía deducir el gasto del Impuesto a la Renta.

Incremento indebido del costo de ventas por Drawback

Que de acuerdo con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, por costo computable de los bienes enajenados se entendería el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03205-4-2005, N° 19170-1-2011 y N° 04995-2-2012, entre otras, ha establecido que los estados financieros se deben preparar de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los que en nuestro país están constituidos por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); así, en la Resolución N° 04995-2-2012 se señaló que: "(...) de acuerdo con el artículo 223° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, los estados financieros se deben preparar y presentar de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y que mediante la Resolución N° 013-98-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad se precisó que dichos principios, entre otros aplicados supletoriamente, son los contemplados en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)".

7



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

Que por su parte, el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 - Existencias, revisada en 1993, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 007-96-EF/93.01, señala que el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transporte, manipuleo, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materiales y servicios, agrega que los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

Que la NIC 2 menciona en su párrafo 10 que los costes de transformación de las existencias comprenden los gastos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También incluyen una asignación sistemática de gastos de producción indirectos, variables y fijos, en que se incurre al transformar las materias primas en productos terminados. Los gastos de producción indirectos fijos son aquéllos que permanecen relativamente constantes, independientemente del volumen de producción, como son los de depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la planta y los de administración y dirección de la fábrica.

Que de otro lado, el artículo 76° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, aplicable al caso de autos, dispone que el Drawback es el Régimen Aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, precisándose en el artículo 77° de la referida ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

Que el artículo 128° del reglamento de la anotada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF, aplicable al caso de autos, establece que podrán ser beneficiarios del Régimen de Drawback las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme con las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Que el artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, preceptúa que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el referido decreto.

Que el artículo 2° del mismo reglamento, señala que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, y que para dicho efecto se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien.

Que el artículo 3° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 001-2003-EF aplicable al caso de autos, prevé que la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación hasta los primeros US\$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 18624-9-2011 y N° 03170-1-2006, entre otras, cuando la norma que regula el Drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero,



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

vale decir, el 5% del valor FOB³ de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al ad valorem pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual, en rigor, no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal, en las Resoluciones Nº 05545-4-2016 y Nº 11777-2-2014, los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, así, toda vez que dichos aranceles no son mesurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado y, en tal razón, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal antes citada), su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido, pues conforme se ha indicado, no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad.

Que de los Anexos Nº 2, Nº 4 y Nº 5 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0010003 (folios 931 a 1007 y 1009), se advierte que la Administración reparó parte del costo de ventas registrado y declarado por la recurrente, por cuanto verificó de sus libros contables y de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, que aquel no fue reducido en la proporción que correspondía al ad valorem que afectó los bienes incorporados en los productos exportados, que fue motivo de restitución a través del Drawback.

Que sin embargo, conforme al criterio antes señalado, no correspondía que la recurrente extornara del costo de ventas los montos correspondientes a los derechos de importación pagados correspondientes al ad-valorem, que posteriormente le fueron restituidos a través del Drawback, por tanto, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Multa

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 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 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; la cual se sanciona, entre otros, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, conforme con la Tabla I de infracciones y Sanciones del aludido código, aprobada por dicho decreto legislativo.

Que según la mencionada Tabla I de Infracciones y Sanciones, la sanción aplicable por la verificación del supuesto infractor tipificado en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario es el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar de terminado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0009778 (folio 1012), fue girada por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia de los reparos antes analizados que sustentaron la emisión de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0010003, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por tanto, al haberse mantenido el vinculado a las comisiones de venta el

³ Free on Board - Incoterm.



Tribunal Fiscal

Nº 04290-2-2017

exterior no acreditados fehacientemente y levantado otros cuestionados, corresponde revocar la apelada en este extremo y disponer que la Administración reliquide el monto de la sanción de multa aplicable.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica en autos.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Castañeda Altamirano, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada con su voto discrepante en parte.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 015-014-0008909 de 30 de diciembre de 2009, en el extremo del reparo a la disminución indebida de ingresos, respecto de la Nota de Abono 001 Nº 207, en el extremo del reparo al incremento indebido del costo de ventas por Drawback y la multa vinculada, **DISPONER** que la Administración proceda 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.


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
VLR/HLI/WR/njt.



Tribunal Fiscal


Nº 04290-2-2017

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que en el caso de autos se aprecia que la recurrente no cuestionó en la instancia de reclamación ni de apelación, el reparo a la disminución indebida de ingresos, respecto de la Nota de Abono 001 N° 211 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0010003, no obstante, toda vez que dicho valor no contiene deuda a pagar y en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que señala que son nulos los actos dictados prescindiéndose totalmente del procedimiento legal establecido, soy de opinión que se declare nula la apelada en tal extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a ello.

Que asimismo, tampoco cuestionó en instancia de reclamación, ni apelación la sanción calculada en base al reparo mencionado en el párrafo anterior, contenida en la Resolución de Multa N° 012-002-0009778, por lo que soy de opinión que en aplicación del artículo 136° del Código Tributario, que señala que para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte reclamada, pero para que este sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte no impugnada actualizada hasta la fecha de pago, se declare la nulidad de la apelada en cuanto al extremo que admite a trámite y se pronuncia sobre la reclamación interpuesta contra dicho valor y se remitan los actuados a la Administración a efectos de que en aplicación de la misma norma, requiera a la recurrente el pago o afianzamiento de la deuda no cuestionada, esto es, del importe de la resolución de multa en el extremo vinculado al reparo no cuestionado, a fin que se admita a trámite la reclamación interpuesta en cuanto a los demás extremos, en caso contrario, deberá declarar su inadmisibilidad.

Que en los demás extremos estoy de acuerdo con el voto en mayoría.



VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL



Huerta Llanos
Secretario Relator
VLR/HLI/WR/njt.