



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

EXPEDIENTE N° : 649-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 21 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0650140000937/SUNAT emitida el 30 de noviembre de 2009 por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 062-003-0001807 a 062-003-0001819, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, y las Resoluciones de Multa N° 062-002-0002202 a 062-002-0002205, emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto al reparo por el Ad Valorem cargado indebidamente al costo de ventas, que la Administración no ha resuelto fehacientemente los argumentos esgrimidos en su recurso de reclamación, asimismo, indica que se debe tener en cuenta que la restitución de los derechos arancelarios es un beneficio otorgado por el Estado como incentivo al exportador, no encontrándose afecto con el Impuesto la Renta y, en tal sentido, no corresponde que se descargue del costo de ventas, más aún cuando la restitución se rige por las normas de derechos arancelarios cuyos procedimientos han sido revisados y evaluados por Aduanas.

Que en cuanto al reparo por intereses presuntos, arguye que si bien la norma establece que todo préstamo en dinero, cualquiera sea su denominación, naturaleza o forma, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional, dicha presunción admite prueba en contrario, habiendo presentado al respecto los contratos suscritos con sus socios, en los cuales se estableció que los préstamos eran a título gratuito, es decir, sin generar intereses, además que a la fecha de la fiscalización no vencía el plazo estipulado en los contratos, asimismo, señala que el préstamo de dinero otorgado al señor _____, fue devuelto en su totalidad en julio de 2007, más los intereses respectivos, conforme se demostró en el transcurso de la fiscalización, por lo que no correspondía que la Administración determinara intereses presuntos.

Que en relación con el reparo por comprobantes de pago que sustentan operaciones no reales, refiere que interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0650140000917/SUNAT que declaró infundado su recurso de reclamación respecto a reparos al crédito fiscal correspondientes a enero a diciembre de 2007, por lo que los reparos al Impuesto a la Renta como consecuencia de los reparos al crédito fiscal no son exigibles coactivamente al haber sido impugnados.

Que la Administración señala, entre otros, que como consecuencia de la fiscalización iniciada a la recurrente efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por Ad Valorem cargado indebidamente al costo de ventas, intereses presuntos por préstamos en moneda nacional y moneda extranjera, y costo de ventas sustentado con comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales; asimismo, reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

1



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que mediante Carta N° 080061210700-01 SUNAT y Requerimiento N° 0621080000744 (folios 1019 a 1021), notificados el 13 de octubre de 2008 (folios 1023 y 1024), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, siendo que como resultado del mencionado procedimiento se determinaron los siguientes reparos:

- ❖ Resolución de Determinación N° 062-003-0001807: Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (folio 1152).
 - i) Ad Valorem proporcional cargado indebidamente al costo de ventas.
 - ii) Intereses presuntos por préstamos en moneda nacional y moneda extranjera.
 - iii) Costo de ventas sustentado con comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales.
- ❖ Resoluciones de Determinación N° 062-003-0001808 a 062-003-0001819: Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006 (folios 1153 a 1164).
 - iv) Reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, agosto y diciembre de 2006, por ingresos omitidos de registrar y de declarar.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar si los reparos acotados se encuentran arreglados a ley.

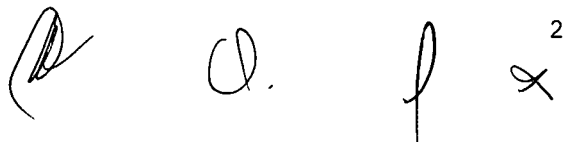
Que previamente, en cuanto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que la resolución apelada no ha resuelto fehacientemente los argumentos esgrimidos en su recurso de reclamación, respecto al reparo por Ad Valorem cargado indebidamente al costo de ventas, debe indicarse que de su revisión se advierte que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 129° del Código Tributario, expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, y ha decidido sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas ha suscitado el expediente, por lo que carece de sustento lo argumentado al respecto.

Ad Valorem proporcional cargado indebidamente al costo de ventas

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 062-003-0001807 (folios 1149 a 1151), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por concepto de Ad Valorem proporcional cargado indebidamente al costo de ventas, al haber considerado como ingreso no gravado con el Impuesto a la Renta el importe total devuelto por concepto de drawback, citando como base legal el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 76° de la Ley General de Aduanas.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señalaba que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11777-2-2014, se entiende que el costo vinculado a una renta de la tercera categoría generada por una enajenación debe considerarse en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha enajenación se considere devengada.





Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que por su parte, el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 - Existencias, modificada a diciembre de 2003², señala que el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transporte, el almacenamiento, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales o servicios, agrega que los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

Que de otro lado, el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, disponía 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 su artículo 77° que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

Que el artículo 131° del reglamento de la anotada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, 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 a 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 mencionado 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 el Decreto Supremo 135-2005-EF, 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 del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción. La restitución de derechos arancelarios se efectuará 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 de las normas glosadas se tiene que el drawback constituye un Régimen Aduanero establecido por ley, que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados y, que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación de tales bienes.

² Aplicable al caso de autos, oficializada mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que no obstante, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 5545-4-2016, 18624-9-2011 y 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, 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.

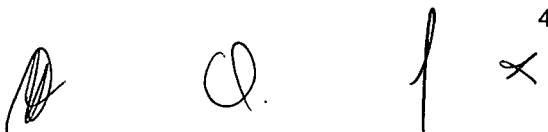
Que tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 11777-2-2014, los recursos obtenidos a través del drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el 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 mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado, 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), por lo que 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 mediante el Punto 8 del Requerimiento N° 0622080001290 (folio 1011), la Administración solicitó a la recurrente que determine el importe del Ad Valorem incorporado en cada una de las exportaciones realizadas indicando el tipo de materia prima, productos intermedios, partes y piezas incorporados al producto exportado o consumido en la producción del mismo, para lo cual debía llenar el Anexo N° 5 que adjuntaba (folios 1008 y 1009). Se precisó que la información solicitada estaba relacionada con los expedientes de restitución de derechos arancelarios (drawback) presentados en los ejercicios 2006 y 2007, por exportaciones realizadas en dichos ejercicios, asimismo, solicitó que la recurrente presente copia de las DUAS de importación y del pago del Ad Valorem respectivo que fueron presentadas a Aduanas en los citados expedientes de restitución de derechos arancelarios según lo consignado en el aludido anexo.

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° 0622080001290 (folio 1007), la Administración dejó constancia que la recurrente no determinó el Ad Valorem incorporado en cada una de las exportaciones realizadas, habiéndose limitado a presentar los originales de las DUAS de importación y del pago del Ad Valorem respectivo por sus proveedores, así como el detalle de las compras realizadas a éstos y las facturas de exportación en las que están incluidos los insumos adquiridos.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0622090000097 (folios 995 y 997), la Administración señaló, entre otros, que la restitución de derechos arancelarios implica la reversión o extorno del importe de los derechos arancelarios (Ad Valorem) incorporados inicialmente al costo de adquisición de las materias primas, productos intermedios, partes y piezas importados e incorporados al producto exportado o consumidos en la producción del mismo, reflejándose en un menor costo de ventas y por ende en los resultados del ejercicio. En ese sentido, indicó que en el año 2006 el importe de S/. 64 924,00 (folios 986 a 994), que corresponde al Ad Valorem proporcional incorporado inicialmente al costo de adquisición de las materias primas, productos intermedios, partes y piezas importados e incorporados al producto exportado o consumidos en la producción de los mismos, debe disminuir el costo de ventas del ejercicio y sólo la diferencia constituiría ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó a la recurrente que presente sus descargos, adjuntando la documentación sustentatoria y señalando la base legal correspondiente.

³ Free on Board - Incoterm





Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que en respuesta, mediante escrito de 10 de febrero de 2009 (folio 745), la recurrente señaló que respecto a la determinación de los ingresos derivados del drawback, se rigió a los lineamientos establecidos en las normas de restitución de derechos arancelarios.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0622090000097 (folio 979), la Administración dio cuenta del escrito de descargo e indicó que la recurrente no exhibió documentación alguna, por lo que procedió a mantener el reparo acotado.

Que al respecto, conforme se advierte del Informe General de Auditoría (folios 1030 a 1034), la recurrente se dedica a la exportación de conservas de espárragos, alcachofas y otros.

Que en el caso de autos se aprecia que las partes no discuten que se haya efectuado el pago de derechos AD Valorem con motivo de la importación de productos relacionados con materias primas, productos intermedios, partes y piezas importados e incorporados al producto exportado o consumidos en su producción, apreciándose a folios 436 a 439, 449 a 472, 477 a 561, 566 a 626, 660 a 683 y 986 a 994, la cancelación de los mencionados derechos, así como el detalle de las DUAS, facturas de compra y exportaciones relacionadas con tales derechos. De igual manera, no existe controversia con relación a que la recurrente siguió procedimientos de restitución simplificada de derechos arancelarios, habiendo la recurrente abonado a la Cuenta 754 – Drawback los ingresos por concepto de restitución de derechos arancelarios (folio 912), lo que fue deducido de la renta imponible del ejercicio 2006 al considerarlo no gravado con el Impuesto a la Renta (folio 433).

Que a diferencia de lo considerado por la Administración a efecto de sustentar su reparo, y tal como se ha indicado precedentemente, este Tribunal ha señalado que 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, de modo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al drawback recibido.

Que en tal sentido, no resulta correcto interpretar que cuando el contribuyente obtiene la restitución de los derechos arancelarios, debe excluir el importe restituido, del costo de ventas de los bienes vendidos, por lo que no correspondía que la Administración adicionara a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, importe alguno por concepto de los derechos arancelarios pagados por las importaciones que fueron incluidos en el costo computable de las operaciones de la recurrente y posteriormente restituidos, por lo que procede levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en dicho extremo⁴.

Que por lo expuesto, corresponde que la Administración proceda a reliquidar la resolución de determinación en referencia, teniendo en cuenta lo señalado.

Intereses presuntos por préstamos en moneda nacional y moneda extranjera

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 062-003-0001807 (folios 1149 a 1151), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por intereses presuntos por préstamos en moneda nacional y moneda extranjera, por los importes de S/. 85 920,00 y S/. 48 879,00, citando como base legal el artículo 26° y el inciso a) del artículo 57° de la Ley de Impuesto a la Renta.

⁴ Similar criterio ha sido establecido por este Tribunal en la Resolución N° 08083-8-2016 de 25 de agosto de 2016, emitida a la misma recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que el artículo 26° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.


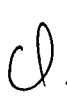


Que el artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que las presunciones contempladas por el artículo 26° de la ley se regirán por las siguientes reglas: a) Solo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver, b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el citado artículo 26°, c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin, d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las mismas que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14° de la ley, e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando este exceda de una (1) Unidad Impositiva Tributaria o de treinta (30) Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06965-4-2005 y 0791-4-2006, la presunción de intereses contenida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que sólo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor.

Que asimismo, conforme con el criterio adoptado por en las Resoluciones N° 10569-4-2009, y 13688-2-2008, si bien todo préstamo devenga un interés presunto salvo las excepciones previstas en las citadas normas, la realización de la operación del préstamo definida como la entrega de dinero condicionada a su devolución, debe ser demostrada, tanto por la Administración respecto a su existencia como por la recurrente respecto a la inexistencia de la obligación de devolver por encontrarse en uno de los supuestos regulados en el artículo 15° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba que el ejercicio gravable comenzaba el 1 de enero de cada año y finalizaba el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, y que las rentas de la tercera categoría y los gastos se considerarían producidos y se imputarían en el ejercicio comercial en que se devengarán.

Que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 7791-8-2014, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

    6



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el párrafo 22 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, aplicable al caso de autos⁵, que establece que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base contable del devengado. Sobre tal base, los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo), se inscribe en los registros contables y se presentan en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que según ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 00725-5-2012, sobre la base de la doctrina en ella mencionada, el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. Asimismo, agrega que el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Que el artículo 1242° del Código Civil, aplicable supletoriamente de conformidad con lo señalado por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 0622080001290 (folio 1012), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, detalle de los siguientes rubros del Balance General según la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2006: Cuentas por Cobrar Accionistas y Personal y Cuentas por Cobrar Diversas, debiendo exhibir la documentación sustentatoria de tales saldos y proporcionar copias de éstas, siendo que en el resultado de dicho requerimiento (folio 1007), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 0622090000019 (folio 1005), la Administración indicó que de la verificación efectuada a la Cuenta 14 (Cuentas por Cobrar a Accionistas y Personal) y Cuenta 16 (Cuentas por Cobrar Diversas), se detectó préstamos de dinero a título gratuito otorgados a sus accionistas, empleados y terceros, por lo que en atención a lo dispuesto en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, le requirió a la recurrente que exhibiera los libros de contabilidad de los deudores que se señalan en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0622090000019 (folio 1000).

Que en respuesta, mediante escrito de 16 de enero de 2009 (folio 744), la recurrente señaló que los préstamos realizados fueron otorgados a accionistas de la empresa, que presentó oportunamente los contratos de préstamo (folios 340 a 349), y que aún no ha vencido la fecha de devolución de los mismos, razón por la cual no puede acotar intereses e incrementar el resultado del ejercicio por préstamos que todavía no han sido devueltos, siendo que además en dichos contratos no se pactaron intereses y que el préstamo realizado al señor *[Nombre]*, ya fue devuelto en su totalidad más los intereses respectivos.

Que en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0622090000019 (folio 999), la Administración dio cuenta del escrito de descargo presentado, y señaló que la recurrente no exhibió los libros de contabilidad de los deudores *[Nombre]*, por lo que determinó intereses presuntos generados por los préstamos otorgados a dichas personas.

⁵ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01, y la precisión prevista en el artículo 4° de la Resolución N° 027-2001-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° 0622090000097 (folio 997), la Administración señaló que de conformidad con lo previsto en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, se determinaron intereses presuntos generados por los préstamos otorgados por la recurrente a [redacted] al no haber exhibido la prueba en contrario solicitada mediante Requerimiento N° 0622090000019, por lo que le solicitó que presente su descargo a tal acotación.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 0622090000097 (folios 977 y 979), la Administración dio cuenta de los escritos de descargo presentados (folios 745 y 748), e indicó que la recurrente no exhibió ninguna documentación, por lo que mantuvo el reparo acotado. En cuanto al préstamo otorgado a [redacted] señaló que se calcularon intereses presuntos aplicando la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior, toda vez que el préstamo otorgado a éste fue en moneda extranjera por el monto de US\$ 300 000,00, y que al 31 de diciembre de 2006 aún se encontraba pendiente de cobro (folio 747), por lo que de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, reparó intereses presuntos según detalle del Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° 0622090000097 (folios 975 y 976).

Que de lo actuado se tiene que la Administración detectó que en el ejercicio 2006, la recurrente efectuó préstamos a sus accionistas y/o socios [redacted], al que imputó intereses presuntos de acuerdo con lo señalado en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiéndose indicar además que la recurrente no ha rebatido el importe del préstamo ni el deudor beneficiado.

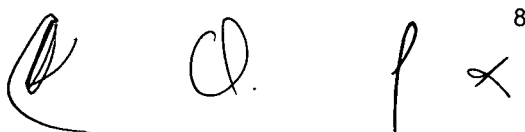
Que si bien la recurrente, a efectos de levantar dicha observación, señaló que los contratos de mutuo suscritos con sus socios en los que se estableció que los préstamos eran a título gratuito, es decir, sin generar intereses, constituían la prueba en contrario para no aplicar intereses presuntos, de la documentación que obra en autos y conforme consta en los resultados de los requerimientos mencionados, ésta no cumplió con la acreditación contable que desvirtuara la presunción establecida en el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que al tratarse de préstamos en dinero, los mismos devengaron intereses presuntos.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado que los referidos préstamos estuviesen en alguno de los supuestos de excepción establecidos en la Ley y su Reglamento, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que a la fecha de la fiscalización no vencía el plazo estipulado en los contratos de mutuo suscritos por lo que no correspondía que en el ejercicio 2006 se determinara intereses presuntos y que el préstamo de dinero otorgado a [redacted], fue devuelto en su totalidad en julio de 2007, más los intereses respectivos; cabe señalar que de acuerdo a las normas antes citadas, los intereses por el uso de dinero son de naturaleza compensatoria y su obligación surge independientemente de que se haya dispuesto que la obligación principal del mutuo se cumpliría en un plazo posterior, por lo que en aplicación del principio de devengo, los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, por lo que no resulta atendible lo alegado en contrario.

Costo de ventas sustentado con comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° 062-003-0001807 (folios 1149 a 1151), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por costo de ventas sustentado con comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales, por

 8



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

el importe de S/. 1 279 211,00, citando como base legal el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que obra a folios 1287 a 1335, copia de la comunicación efectuada por la Administración a la Fiscalía Penal Corporativa de Trujillo de 1 de diciembre de 2010, mediante la cual informa que producto de la fiscalización realizada a la recurrente, encontró indicios de defraudación tributaria, en su tipo base por la deducción de gastos/costo en los ejercicios 2006 y 2007, y en las modalidades de obtención indebida de devoluciones en los periodos abril, agosto setiembre y noviembre de 2006, y enero, marzo, mayo, agosto y octubre de 2007, y obtención indebida de saldo a favor del exportador en los periodos de junio a octubre, y diciembre de 2006, y febrero, abril, junio, julio, y setiembre de 2007, conductas previstas en el inciso a) del artículo 4° de la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 813, denuncia que se sustenta, entre otros, en los reparos materia de la presente apelación.

Que mediante la Disposición Fiscal N° 02-2011 de 10 de junio de 2011 (folios 1336 a 1344), emitida por la Fiscalía Corporativa Especializada en Delitos de Corrupción de Funcionarios de La Libertad – Sede Trujillo, se dispuso la formalización y continuación de la investigación preparatoria por la comisión del delito de defraudación tributaria, respecto del gerente general de la recurrente _____, en calidad de autor, y otros en calidad de cómplices primarios del referido delito, lo que está relacionado con la deuda tributaria materia de apelación.

Que a través del Requerimiento Acusatorio de 27 de enero de 2016 (folios 1345 a 1369), el representante del Ministerio Público formula acusación contra _____, en calidad de autor, y otros en calidad de cómplices primarios, por la presunta comisión del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado.

Que asimismo, mediante Informe N° 030-2017-SUNAT/6G0400 de 1 de marzo de 2017⁶, la Administración informa que la denuncia presentada en contra de _____ (gerente de la recurrente) y otros, por delito de defraudación tributaria, se encuentra en trámite; siendo su estado actual el de Etapa Intermedia - Control de Acusación, proceso signado con Expediente N° 3029-2011 a cargo del Tercer Juzgado Penal de Investigación Preparatoria de Trujillo.

Que en tal sentido, en la vía penal se continúa tramitando el proceso en el que se examinará la veracidad o no de las operaciones consignadas en los comprobantes de pago objeto de reparo por la Administración y que sustentan los valores materia de autos; y al respecto el artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, establece que cuando en un procedimiento administrativo surja una cuestión contenciosa, que requiera de un pronunciamiento previo, sin el cual no puede ser resuelto el asunto que se tramita ante la Administración Pública, se suspende aquél por la autoridad que conoce del mismo, a fin que el Poder Judicial declare el derecho que defina el litigio.

Que por su parte, la Cuarta Disposición Final del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, precisa que a los procedimientos tributarios no se les aplicará lo dispuesto en el artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir pronunciamiento en la vía administrativa.

Que mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2003-20 de 23 de setiembre de 2003, se ha establecido que cuando se verifique la existencia de un proceso por delito de defraudación tributaria, este Tribunal Fiscal tiene la obligación de emitir pronunciamiento si cuenta con los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal, en cuyo caso procede suspender el procedimiento

⁶ Remitido en respuesta al Proveído N° 273-3-2017 (folio 1286).



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

debiendo la Administración devolver los actuados una vez que culmine el indicado proceso penal, adjuntado copia certificada de la sentencia para efecto de la emisión del pronunciamiento definitivo.

Que estando a lo expuesto, y toda vez que resulta necesario contar con las conclusiones del Poder Judicial en el mencionado proceso penal, teniendo en cuenta que lo que se resuelva en éste se encuentra vinculado con la materia controvertida suscitada en el presente expediente, corresponde suspender el procedimiento contencioso tributario en este extremo y remitir los actuados a la Administración, la que deberá devolverlos una vez que culmine el referido proceso penal, adjuntando copia certificada de la sentencia respectiva para que este Tribunal emita pronunciamiento definitivo⁷.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde que esta instancia se pronuncie sobre los argumentos de las partes con relación al mencionado reparo.

Ingresos omitidos de registrar y de declarar

Que del Anexo N° 5 de las Resoluciones de Determinación N° 062-003-0001808 a 062-003-0001819 (folio 1146), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, agosto y diciembre de 2006, por ingresos omitidos de registrar y de declarar⁸.

Que de lo actuado se aprecia que la recurrente no consideró en la base imponible para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, agosto y diciembre de 2006, los ingresos registrados en la Cuenta 75 – Ingresos Diversos, y en la Cuenta 76 – Ingresos Excepcionales, conforme al detalle que obra a folio 932.

Que al respecto la recurrente no ha expuesto argumento alguno, ni ha ofrecido medio probatorio para desvirtuar el reparo acotado, y estando a que de autos se verifica que se encuentra arreglado a ley (folios 911 y 912), corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N° 062-002-0002202 a 062-002-0002204

Que de la revisión de las Resoluciones de Multa N° 062-002-0002202 a 062-002-0002204 (folios 1086 a 1088 y 1145) se advierte que han sido giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, agosto y diciembre de 2006.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 correspondía 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.

⁷ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 06735-4-2016, emitida a la misma recurrente.

⁸ Cabe señalar que por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, abril a julio y setiembre a noviembre de 2006, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 062-003-0001810 a 062-003-0001818 (folios 1155 a 1163), validando la base imponible declarada conforme se aprecia del documento denominado "Determinación de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta" (folio 932).



Tribunal Fiscal

N° 02462-3-2017

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° 062-002-0002202 a 062-002-0002204, tienen su sustento en los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, agosto y diciembre de 2006, por ingresos omitidos de registrar y de declarar, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 062-003-0001808, 062-003-0001809 y 062-003-0001819 (folios 1153, 1154 y 1164), corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a dichas multas, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 062-002-0002205

Que de la revisión de Resolución de Multa N° 062-002-0002205 (folios 1089 y 1147), se aprecia que ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que la sanción de multa en mención ha sido calculada sobre la cuantía de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 062-003-0001807 (folio 1152), girada por el Impuesto a la Renta ejercicio 2006, cuya procedencia ha sido analizada precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, en tal sentido procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto de que la Administración proceda a reliquidarla una vez determinado el monto del tributo omitido en la aludida resolución de determinación.

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

RESUELVE:

1. **SUSPENDER** el procedimiento contencioso tributario, en el extremo referido al reparo por costo de ventas sustentado con comprobantes de pago que corresponden a operaciones no reales, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0650140000937/SUNAT de 30 de noviembre de 2009, en el extremo referido al reparo por Ad Valorem proporcional cargado indebidamente al costo de ventas, y **CONFIRMARLA** en los extremos referidos a los reparos por intereses presuntos por préstamos en moneda nacional y moneda extranjera e ingresos omitidos de registrar y de declarar, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado por la presente resolución.

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


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
SD/BV/DC/ra.