



Tribunal Fiscal

N° 07713-4-2017

EXPEDIENTE N° : 906-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 31 de agosto de 2017

VISTA la apelación interpuesta por I con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0001460/SUNAT de 28 de octubre de 2011, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 052-003-0006979, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y la Resolución de Multa N° 052-002-0004552, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el inciso p) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no incluye a los ingresos por drawback sino hasta que éstos fueron incluidos expresamente con la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución Política, su inclusión en dicha prorrata se da a partir del ejercicio 2011, más aún cuando el Decreto Supremo N° 081-2011-EF establece claramente que el Decreto Supremo N° 281-2010-EF tiene carácter de precisión únicamente cuando se trate de enajenación de bienes.

Que indica que el incluir los ingresos obtenidos por drawback dentro de la prorrata de gastos comunes por el ejercicio 2006 es aplicar una norma tributaria de forma retroactiva, en este caso el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, que recién debe aplicarse a partir del ejercicio 2011, lo que constituye una violación flagrante al principio de irretroactividad de las leyes tributarias así como al principio de reserva de ley.

Que en ese sentido, indica que este Tribunal debe revocar la resolución apelada en aplicación del el control difuso de las normas, tal como se ha establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3741-32004-AA/TC.

Que por su parte, la Administración señala que para efecto del cálculo de la prorrata del gasto a que se refiere el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el ingreso por drawback debe considerarse como parte de las rentas brutas inafectas y teniendo en cuenta que la recurrente no ha efectuado el cálculo de la prorrata para efecto de establecer los gastos correspondientes a los ingresos por drawback ni ha identificado aquellos gastos que se encuentran destinados a obtener rentas gravadas y no gravadas con el citado tributo, corresponde la aplicación del método indirecto o de rentas brutas establecidos en el inciso p) del referido artículo 21°, por lo que considera que debe mantenerse el reparo efectuado.

Que en el presente caso, mediante Carta N° 080051216530-01-SUNAT y Requerimientos N° 0522080001173 y 0522080001174, notificados el 8 de setiembre de 2008, de fojas 1400 a 1404, 1452 a 1454, 1470 y 1471, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto, entre otro², del Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2006, como resultado del cual formuló reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por: i) Diferencias de cuentas de ingresos y gastos registrados en el ejercicio 2006, ii) Ingresos por drawback, iii) deducción efectuada por drawback, iv) Liquidación de campaña 2005-2006 cebolla amarilla, v) Notas de débito emitidas en el ejercicio 2007 por ventas de 2006, vi) Costo no sustentado de ajo, vii) Costo no sustentado en CDP ají páprika, viii) Cuenta 63 gastos no sustentados, ix) Notas de crédito destrucción de bienes sin

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

² También incluyó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006.

1



Tribunal Fiscal

N° 07713-4-2017

sustento, x) Gastos no aceptados tributariamente cuenta 66, xi) Contabilización por reclasificación de provisiones de costos, gastos e ingresos, xii) Aplicación de prorrata por ingresos gravados y no gravados y emitió, entre otros³, la Resolución de Determinación N° 052-003-0006979, y la Resolución de Multa N° 052-002-0004552, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en base a los reparos antes descritos.

Que del recurso de reclamación y su escrito ampliatorio, de fojas 1509, 1512 y 1524 a 1530, se observa que la recurrente señaló que su impugnación se encontraba dirigida a cuestionar el reparo por gastos inherentes a rentas inafectas⁴, contenido en la Resolución de Determinación N° 052-003-0006979, y la Resolución de Multa N° 052-002-0004552, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en ese sentido, la materia de controversia se centra en determinar si el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por aplicación de prorrata por ingresos gravados y no gravados, y la Resolución de Multa N° 052-002-0004552 vinculada, se encuentra conforme a ley.

Resolución de Determinación N° 052-003-0006979

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 052-003-0006979, de foja 1493, se observa que la Administración formuló un reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por aplicación de prorrata por ingresos gravados y no gravados por la suma de S/.232,251.40.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 0522090000885, de fojas 1385 y 1386, notificado el 2 de octubre de 2009, de foja 1387, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, la Administración señaló a la recurrente que para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 había efectuado deducciones por concepto de ingresos por drawback por el importe de S/.420,210.00, por lo que le solicitó que proporcionara la documentación sustentatoria correspondiente de las deducciones efectuadas para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2006.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en el referido requerimiento presentó el Informe N° 001-20098, de fojas 1374 y 1375, en el que señaló que para efectos de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 consideró por concepto de drawback el importe de S/.420,210.00 cuando debió ser S/.548,857.04.

Que en el Punto N° 4 del resultado del Requerimiento N° 0522090000885, de fojas 1379 a 1381, la Administración señaló que durante el ejercicio 2006, la recurrente había registrado en sus libros contables los pagos recibidos por la devolución de restitución de derechos arancelarios drawback por el importe de S/.545,306.65, los cuales fueron deducidos como ingresos no gravados a efecto de la determinación de la renta neta imponible. Asimismo, señaló que la recurrente no había efectuado el cálculo de la prorrata para efecto de establecer los gastos correspondientes a estos conceptos no gravados, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso p) del artículo 21° de su reglamento, según se detalla en los Anexos 1 y 2 adjuntos al citado resultado.

³ También se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0006967 a 052-003-0006978, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, que no han sido materia de impugnación en el presente expediente, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

⁴ Cabe indicar que la Administración en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 052-003-0006979, de foja 1493, dejó constancia que la recurrente presentó las declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, mediante Formularios Virtuales PDT 658 N° 750003685 y 750003831, mediante los cuales aceptó los reparos detallados en los puntos i) a xi), por lo que no corresponde emitir pronunciamiento respecto de dichos reparos.

 2 



Tribunal Fiscal

N° 07713-4-2017

a) Determinación del porcentaje de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas

Concepto	S/.
Rentas Brutas gravadas (Total de rentas brutas menos ingresos por drawback)	3'498,685.78
Rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas*	4'043,992.78
Porcentaje de gastos inherentes a rentas gravadas	86.52%

(*) Comprende: Venta neta determinada por S/3'409,276.56⁵, otros ingresos gravados determinados por S/89,409.21, otros ingresos no gravados por S/ 545,307.00.

b) Determinación del gasto inherente a rentas inafectas

Concepto	S/.
Gastos declarados*	1 722,933.26
Porcentaje de gastos – rentas inafectas (100.00 – 86.52)	13.48%
Gastos inherentes a rentas inafectas	232,251.00

(*) Comprende: Gastos de Administración determinados por S/826,665.02, Gastos financieros determinados por S/171,706.25, Gastos de venta por S/782,079.99, Gastos diversos por S/10,969.00 y Gastos no aceptados tributariamente S/68,487.00.

Que de acuerdo con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 el último párrafo del citado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que conforme al inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos⁶, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que de otro lado, el artículo 76° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, aplicable al caso de autos, señala 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.

⁵ El importe de S/3'409,276.56 resulta de disminuir, las ventas determinadas por S/10'007,277.61 y costo de ventas determinado por S/6'598,001.04.

⁶ Antes de la incorporación del tercer párrafo por el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF.

3



Tribunal Fiscal

N° 07713-4-2017

Que al respecto, tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 3205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto del Régimen del Drawback no califican como renta de acuerdo con lo dispuesto en las normas del referido tributo, precisando que los referidos ingresos no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco derivan de operaciones con terceros, 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 obligaciones⁷.

Que es pertinente precisar que este Tribunal ha señalado en resoluciones tales como las Resoluciones N° 01869-1-2006 y 05979-2-2004, entre otras, que la figura jurídica de la "inafectación" debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y por ende no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

Que en tal sentido, los ingresos obtenidos por la recurrente como producto del Régimen del Drawback, ascendente a S/.545,307.00, califican como inafectos al Impuesto a la Renta, por lo que resulta correcto que la Administración los haya considerado para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por la recurrente en el ejercicio 2006 como se advierte del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 0522090000885, careciendo de sustento sus argumentos en el sentido que el drawback no tiene calidad de renta exonerada o inafecta, y por lo tanto no le correspondía realizar la prorrata de los gastos.

Que en virtud a lo antes expuesto, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 17626-2-2013, 04704-9-2014, 10805-4-2015 y 09401-3-2016.

Que con relación al argumento de la recurrente referido a que los ingresos del drawback recién son considerados como inafectos para la determinación de los gastos comunes con la incorporación del tercer párrafo del inciso p) del artículo 21°, mediante Decreto Supremo N° 281-2010-EF⁸ y modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF⁹, cabe precisar que si bien a través de la citada incorporación se establecieron los alcances de la renta inafecta, los citados decretos supremos no regulan ningún tratamiento especial a los ingresos provenientes del drawback, y siendo que con anterioridad a la dación de dichas normas este Tribunal había señalado que los mismos se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta debieron considerarse como tales para la determinación de los gastos comunes, por lo que lo señalado al respecto carece de sustento.

Que en el mismo sentido no se puede considerar que a partir de la vigencia del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, esto es el 1 de enero de 2011, recién se puede interpretar que los ingresos por drawback afectan la prorrata, pues dicha disposición no eliminó la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, en el sentido que dicha norma señalaba que la calificación de los ingresos por drawback como renta inafecta era una precisión, sino únicamente la modificó en el extremo que disponía la aplicación lo dispuesto en el inciso 1 del artículo 170° del Código Tributario, por lo que lo señalado por la recurrente carece de sustento.

⁷ Criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 616-4-99, que constituye precedente de observancia obligatoria.

⁸ Publicado el 31 de diciembre de 2010.

⁹ El tercer párrafo del citado inciso p) del artículo 21° incorporado por Decreto Supremo N° 281-2010-EF y modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF, estableció que se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.





Tribunal Fiscal

N° 07713-4-2017

Que por otro lado, con relación a la supuesta violación de los principios de reserva de ley e irretroactividad, cabe indicar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal a realizar el control difuso; por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

Resolución de Multa N° 052-002-0004552

Que la Resolución de Multa N° 052-002-0004552, de foja 1489, ha sido girada por la infracción tipificada en 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, según el cual, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria y declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que el citado valor ha sido emitido sustentándose en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 052-003-0006979, los cuales han sido reconocidos por la recurrente, con excepción del reparo por gastos inherentes a rentas inafectas, el cual ha sido analizado y confirmado en esta instancia, por lo que del mismo modo corresponde también confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

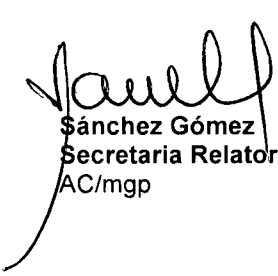
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 055-014-0001460/SUNAT de 28 de octubre de 2011.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/mgp