



Tribunal Fiscal

N° 08135-2-2019

EXPEDIENTE N° : 14374-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 11 de setiembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____, con R.U.C. N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____, emitida el 4 de agosto de 2017 por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por proporcionalidad de gastos comunes en virtud de la aplicación del procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, introducido por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dado que conforme con dicha norma el ingreso por drawback debe considerarse como parte de las rentas brutas inafectas, inclusive tratándose del ejercicio 2010, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que indica que por aplicación de las normas sobre precios de transferencia, efectuó un ajuste de la operación realizada con su empresa vinculada _____ al encontrarse por debajo del precio de mercado, observación que fue aceptada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, por lo que al constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, se considera afecto a la tasa del 4,1 % a que se refiere el segundo párrafo del artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que no resulta correcto lo señalado por la Administración en el sentido que resultaba aplicable para el ejercicio 2010 la utilización de la fórmula de la prorrata prevista en el inciso del artículo 21° del Reglamento del Impuesto a la Renta, dado que hasta la dación del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, publicado el 31 de diciembre de 2010, mediante lo cual se modificó el citado inciso, no existía norma alguna que obligara a considerar los ingresos por drawback como rentas inafectas, por lo que recién a partir del ejercicio 2011 debía aplicarse lo establecido en dicho decreto, el cual señala que todos los ingresos inafectos y ya no solo las rentas inafectas, debían incluirse en la fórmula de la prorrata o proporcionalidad.

Que menciona que si bien mediante la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, se señaló que la modificación del citado inciso p) tenía carácter de precisión, esta fue modificada a través del artículo 2° del Decreto Supremo N° 008-2011-EF, en el que se estableció que el nuevo procedimiento de la prorrata de gastos tendría carácter de precisión respecto de la enajenación de bienes y no respecto de los ingresos provenientes de otras operaciones, como sería el caso del drawback, por lo que no corresponde que la Administración aplique de manera retroactiva lo dispuesto en el inciso p) del precitado artículo 21°, modificado por Decreto Supremo N° 281-2010-EF, dado que ello vulneraría el principio de seguridad jurídica.

Que indica que la Administración, a efecto de hallar el factor que menciona el inciso p) del artículo 21° del anotado reglamento, debió extornar o revertir el costo registrado referido a los derechos arancelarios inicialmente considerados como parte de los bienes exportados, tal como se indica en el Informe N° 318-2005-SUNAT/2B000, lo que no ocurrió, asimismo indica que aquella nunca justificó por qué la totalidad de los gastos eran comunes, por lo que actuó en contra de lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 15081-1-2013, N° 10709-3-2013 y N° 6083-3-2003, dado que se incluyeron gastos vinculados



Tribunal Fiscal

N° 08135-2-2019

de manera exclusiva a la generación de renta gravada y por ende no resultaba válido que aquella asumiera sin fundamento alguno que la totalidad de los gastos fueran comunes, por lo que se ha infringido el principio de causalidad, adicionalmente refiere que se incluyó dentro del concepto de gasto común la totalidad de gastos financieros incurridos en el ejercicio 2010, sin explicación alguna, lo que contraviene lo dispuesto por el Tribunal Fiscal N° 4721-4-2007 y N° 21422-1-2011.

Que precisa que la fórmula de la prorrata prevista en el anotado inciso p) resulta abusiva, toda vez que las exportaciones podrían tener incluso costos importantes, sin embargo, el drawback no tiene costo directo alguno, con lo cual a menor renta bruta gravada que obtenga un contribuyente menor será el porcentaje que alcance en la proporcionalidad y por tanto menor el gasto que podrá deducir.

Que de otro lado, indica que el ajuste del precio de transferencia no debe conllevar al pago del impuesto por dividendo presunto, al no cumplirse lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta (norma de superior jerarquía a una norma reglamentaria), es decir, una disposición indirecta no susceptible de posterior control tributario, lo cual no ha ocurrido en su caso, al no haberse producido una falta de control por parte de la Administración y que el hecho de haber reconocido el reparo por el indicado ajuste no implica que se le deba aplicar la Tasa Adicional del 4,1%.

Que indica que es función de los reglamentos desarrollar aspectos comprendidos en las leyes y no incorporar supuestos no previstos en ellas, ni modificar, limitar o restringir sus alcances, por lo que el inciso d) del artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta al disponer que los ajustes secundarios generarían en principio la aplicación del inciso g) del precitado artículo 24°-A, excede lo previsto en el inciso g) del artículo 24° de la citada ley y por ende vulnera el principio de reserva de ley.

Que agrega que lo limitado del inciso d) del artículo 109° del referido reglamento hace al concepto de ajuste secundario inaplicable, toda vez que los reparos por precios de transferencia siempre presuponen la identificación de las transacciones y las partes intervinientes, no estando en duda el control fiscal de los ingresos o gastos, sino solo la estimación de su cuantía (valor de mercado).

Que finalmente, indica que al no haberse cumplido con motivar la resolución apelada esta deviene en nula.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano", el 24 de agosto de 2019, si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88° del Código Tributario y posteriormente la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (folios 506 y 513), respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración reparó la renta imponible del referido tributo y ejercicio por proporcionalidad de gastos comunes prevista en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010 sobre la base de la observación efectuada al citado impuesto por ajuste de precios de transferencia, además detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a los valores impugnados (folios 992 a 1025).

Que en el presente caso, durante el procedimiento de fiscalización parcial, la Administración observó la renta neta del Impuesto a la Renta del citado ejercicio por ajuste de precios de transferencia por la operación realizada con su empresa vinculada _____, siendo dicha observación reconocida por la recurrente, como ella misma afirma, con la declaración jurada rectificatoria presentada el 25 de octubre de 2016, mediante _____ (folios 1109 a 1113), en la cual determinó una mayor obligación tributaria, por lo que surtió efectos con su presentación según el artículo 88° del Código Tributario, esto es, antes de la emisión y notificación de la Resolución de Determinación N° _____ (folio 1012).



Tribunal Fiscal

N° 08135-2-2019

Que sin embargo, en el anexo de la resolución de determinación materia de análisis (folio 998), se advierte que la Administración consideró esta observación como un reparo efectuado a la determinación realizada por la recurrente y la apelada se pronunció respecto de este, a pesar de que no constituía reparo y, por tanto, no era susceptible de controversia según el precedente de observancia obligatoria antes citado, por lo que el referido valor y la resolución apelada, han vulnerado el procedimiento legal establecido y en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario¹, corresponde declarar su nulidad en dicho extremo, debiendo considerarse como adiciones para determinar la renta neta imponible la suma consignada por la recurrente en el Formulario presentado por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, esto es, el importe de S/ 7 177 548,00² y adicionar a este los reparos efectivamente realizados que se llegasen a mantener.

Resolución de Determinación N°

- Impuesto a la Renta del ejercicio 2010

Proporcionalidad de gastos comunes

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 945, 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 normales 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 con el 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 Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos³, 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 por otra parte, el artículo 82° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, 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 para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Que en la Resolución N° 03205-4-2005 de 20 de mayo de 2005, este Tribunal estableció que los ingresos obtenidos como producto del drawback no se encontraban afectados al Impuesto a la Renta, dado que no calificaban en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni derivaban 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 el nacimiento de obligaciones tributarias.

¹ El numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

² Casillero 103 del referido formulario.

³ Antes de la incorporación del tercer párrafo por el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 08135-2-2019

Que en las Resoluciones Nº 01869-1-2006 y Nº 5979-2-2004, este Tribunal señaló 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 este Tribunal, en la Resolución Nº 17626-2-2013, ha señalado que, conforme con la Resolución Nº 3205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto de drawback se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que se consideraran para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Que en el punto 1 del Requerimiento Nº (folios 713 a 715), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de los libros y registros contables, documentación e información sustentatoria, había constatado que registró y declaró como únicos ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta aquellos provenientes de la Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback por el importe de S/. 2 558 218,00, calificados como inafectos, asimismo, registró gastos comunes tanto para rentas gravadas como rentas inafectas por el monto total de S/. 9 274 333,00, en vista que de su contabilidad no fluía la identificación directa o la imputación directa a rentas gravadas o a rentas inafectas, por lo que sobre ello, correspondía aplicar el procedimiento de prorrata establecido en el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según los Anexos Nº 1 y Nº 2 adjuntos (folios 710 y 711), por lo que le solicitó que presentara los descargos que considerara pertinentes, así como que señalara la base legal y adjuntara la documentación sustentatoria del caso.

Que mediante escrito ingresado el 16 de mayo de 2016 (folio 631 a 642), la recurrente manifestó que para considerar un gasto como común resultaba necesario primero establecer que no pudiera ser asignado directamente, que en su caso se ha considerado para el cálculo del coeficiente la totalidad de sus gastos ascendentes a S/. 9 274 333,00, pese a que el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no advierte con claridad que debe entenderse como gastos comunes, por lo que no procede que la Administración considere como gastos comunes el total de sus gastos sin antes haber efectuado un análisis de cada partida del gasto y que, sin perjuicio de ello, indica que los gastos comunes en el ejercicio 2010 estaban vinculados a la asesoría tributaria recibida a lo largo del año, el sueldo del contador, entre otros, que guardaban relación con lo establecido en el mencionado inciso p).

Que agregó que la modificación del tercer párrafo del inciso p) del artículo 21º del Reglamento del Impuesto a la Renta, efectuada a través del Decreto Supremo Nº 008-2011-EF, solo es aplicable hacia el futuro, esto es a partir de la vigencia de la norma modificatoria y no en forma retroactiva, por lo que para el ejercicio fiscalizado (2010) no resulta obligatoria la aplicación de la prorrata respecto de empresas que obtuvieron ingresos por drawback.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 659 a 667), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que en el plan de cuenta y la documentación contable proporcionada verificó que aquella no contaba con un control que permitiera identificar en forma específica y directa sus gastos a fin de ser imputados a rentas gravadas, además no presentó documentación adicional que acreditara la existencia de centro de costos o de control de tales costos, por lo que de conformidad con el inciso.p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta procedía que se efectuara la prorrata de gastos comunes según lo detallado en los Anexos Nº 1 y Nº 2 del indicado requerimiento (folios 710 y 711), producto del cual concluyó que procedía a reparar la suma de S/. 2 273 001,00.

Que en el presente caso, a través de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada mediante (folios 1109 a 1113), la recurrente consignó como otros ingresos no gravables, el importe de S/. 2 558 216,00, el cual, según lo señalado por la recurrente y la Administración (folio 711), corresponden a los ingresos obtenidos por Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback.

Que en los Anexos Nº 1 y Nº 2 al Requerimiento Nº (folios 710 y 711), referido al cálculo de la prorrata de los gastos comunes, la Administración determinó una renta bruta gravada equivalente a



Tribunal Fiscal

Nº 08135-2-2019

S/. 7 879 810,00 y consideró como renta bruta inafecta el importe de S/. 2 558 216,00, equivalente a los ingresos obtenidos por drawback, acorde con la información consignada en su declaración jurada del Impuesto a la Renta antes citada.

Que de otro lado, la Administración determinó gastos comunes por el monto de S/. 9 274 333,00, como resultado de la suma de los gastos de ventas por S/. 3 496 632,00, gastos de administración por S/. 3 134 867,00, gastos diversos por S/. 1 766 142,00 y gastos financieros por S/. 3 291 785,00, a la cual dedujo el monto de S/. 2 415 093,00 (correspondiente a las adiciones que afectaron a gastos efectuadas por la recurrente).

Que en atención a lo anterior, la Administración determinó un porcentaje para la aplicación de la prorrata de 75,49% (S/. 7 879 810 / S/. 7 879 810 + S/. 2 558 216,00), el cual aplicó a los mencionados gastos comunes (S/. 9 274 333,00), por lo que concluyó que la recurrente solo podía deducir como gastos comunes la suma de S/. 7 001 322,00.

Que como se observa, dado que la recurrente no contaba con los elementos necesarios para utilizar el método directo, debido a que no demostró los gastos imputables a cada una de las rentas, pese a que estaba obligada a hacerlo, en la medida que los ingresos que obtuvo como producto del drawback, calificaron como inafectos al Impuesto a la Renta y estando a que además obtuvo rentas gravadas, resultaba correcto que se hubieran considerado para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos durante el ejercicio 2010⁴, en virtud de lo previsto en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo sostenido por la recurrente en el sentido 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-EF, modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF, carece de sustento, puesto que si bien a través de tal incorporación se establecieron los alcances de la renta inafecta, los citados decretos supremos no regularon un tratamiento especial a los ingresos provenientes del drawback y dado que con anterioridad a la dación de dichas normas este Tribunal, mediante la Resolución N° 3205-4-2005, había señalado que se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, correspondía que sean considerados para la determinación de los gastos comunes.

Que asimismo, lo indicado por la recurrente en el sentido que la Administración, a efecto de hallar el factor que menciona el inciso p) del artículo 21° del anotado reglamento, debió extornar o revertir el costo registrado referido a los derechos arancelarios inicialmente considerados como parte de los bienes exportados, no resulta atendible pues tal como ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 11777-2-2014 y N° 02462-3-2017, entre otras, 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 y, 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.

Que en cuanto al Informe N° 318-2005-SUNAT/2B0000 invocado por la recurrente, cabe indicar que no es vinculante para este Tribunal, conforme con el segundo párrafo del artículo 94° del Código Tributario, según el cual el pronunciamiento que la Administración emita sobre las consultas presentadas ante ella, será de obligatorio cumplimiento para sus distintos órganos, no para esta instancia.

⁴ Porcentaje= Renta bruta gravada/ Total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.



Tribunal Fiscal

Nº 08135-2-2019

Que lo manifestado con relación a que la Administración no justificó por qué la totalidad de los gastos eran comunes, no resulta atendible, por cuanto era obligación de la recurrente, no de la Administración, acreditar cuales gastos eran imputables a su renta gravada, siendo que, tal como se indicó, en el caso de autos, en la contabilidad no fluía la identificación directa o la imputación directa de los gastos registrados a las rentas gravadas o a las inafectas, por lo que válidamente se consideró como comunes los gastos registrados, lo cual no fue desvirtuado por la recurrente con documentación sustentatoria.

Que en relación al argumento referido a que no correspondía que la Administración incluyera dentro de los gastos comunes los gastos financieros incurridos en el ejercicio 2010, cabe señalar que ello no fue un aspecto cuestionado al reclamar, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 147º del Código Tributario que señala que al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, la recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación, no procede ser cuestionado en esta instancia.

Resolución de Determinación N° Renta de diciembre de 2010

- Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la

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

Que el artículo 55º de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que en el punto 3 del Requerimiento N° (folio 713) la Administración señaló que el ajuste por precio de transferencia efectuado se encuentra afecto al pago de la Tasa Adicional del 4,1% regulada por el inciso g) del artículo 24-A por tratarse de una distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2010.

Que en punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folio 646), la Administración indicó que la recurrente presentó la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 mediante Formulario de 25 de octubre de 2016, en la que incluyó la observación realizada por el ajuste de precio de transferencia ascendente a S/. 3 306 108,00, por lo que estableció que se encontraba afecto al pago de la Tasa Adicional del 4,1% según lo previsto en el inciso g) del artículo 24-A, por concepto de distribución indirecta de utilidades.

Que en el valor impugnado (folios 1013 a 1016), se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al considerar que correspondía hacerlo respecto a la observación por el ajuste de precio de transferencia por la operación realizada por la recurrente con su parte vinculada por la suma de S/. 3 306 108,00, sin embargo, al tratarse de un ajuste de valor en la venta de mercadería con efectos tributarios, no corresponde a un importe no sujeto a posterior control tributario que pudiera calificarse como disposición indirecta a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la anotada ley, pues cabe reiterar que tal omisión es el resultado de un ajuste de valor en las ventas declaradas, que no supone la existencia de un ingreso cuyo destino no pueda ser acreditado.

Que cabe advertir que si bien el inciso c) del artículo 109º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-Aº de la LIR, salvo



Tribunal Fiscal

N° 08135-2-2019

lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo, en el presente caso se ha establecido que la observación realizada por el ajuste de precio de transferencia materia de autos no calificaba como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que no resulta de aplicación al presente caso la tasa prevista en el inciso g) del artículo 24-A de la anotada ley.

Que en tal sentido, al no encontrarse acreditado en el caso de autos, la supuesta disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, no correspondía la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4,1%, por lo que corresponde revocar la citada resolución de intendencia en dicho extremo y dejar sin efecto la citada resolución de determinación.

Que por lo expuesto, carece de relevancia, emitir pronunciamiento respecto de lo señalado por el recurrente en su escrito de apelación.

Resolución de Multa N°

- Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

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, aplicable al caso de autos, 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 era sancionada, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a personas y entidades receptoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folio 979).

Que de conformidad con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que agregaba que en caso se declarara un saldo a favor indebido y una pérdida indebida, el monto de la multa sería la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 15% de la pérdida declarada indebidamente.

Que la Resolución de Multa N° (folios 1019 y 1020) fue girada sobre la base de la declaración jurada presentada mediante Formulario , en la que se determinó una obligación tributaria mayor a la que originalmente declarada, con lo cual se acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, asimismo, toda vez que dicha sanción también tiene su sustento en el reparo formulado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenido en la Resolución de Determinación N° corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa en dicho extremo y, en consecuencia, confirmar también la apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente señala que la apelada es nula debido a que no se ha pronunciado sobre lo expuesto en su reclamo, no resulta atendible, debido a que de la revisión de la apelada se aprecia que se encuentra debidamente motivada, pues expresa los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan y decidió sobre todas las cuestiones planteadas y cuantas se suscitaron en el expediente, habiéndose pronunciado sobre todos los cuestionamientos planteados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 08135-2-2019

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Determinación N° _____ en el extremo que considera reparos las observaciones por ajustes de precios de transferencia y la Resolución de Intendencia N° de 4 de agosto de 2017 en el extremo en el que se pronuncia sobre ellos.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ en el extremo referido a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010 contenida en la Resolución de Determinación N° _____ **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

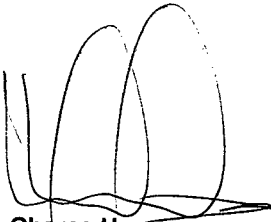
Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.



CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE



TERRY RAMOS
VOCAL



Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/LB/njt.



Tribunal Fiscal

Nº 08135-2-2019

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que el inciso c) del artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 190-2005-EF, establece para la aplicación de los ajustes a que se refiere el inciso c) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se tendrá en cuenta las siguientes disposiciones: c) Ajustes secundarios. Como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 970, dispone que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de la mencionada ley.

Que el artículo 55° de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 979, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que en el punto 3 del Requerimiento Nº (folio 713) la Administración señaló que el ajuste por precio de transferencia efectuado se encuentra afecto al pago de la Tasa Adicional del 4,1% regulada por el inciso g) del artículo 24-A por tratarse de una distribución indirecta de utilidades correspondiente al ejercicio 2010.

Que en punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº (folio 646), la Administración indicó que la recurrente presentó la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 mediante Formulario de 25 de octubre de 2016, en la que incluyó la observación realizada por el ajuste de precio de transferencia ascendente a S/. 3 306 108,00, por lo que estableció que se encontraba afecto al pago de la Tasa Adicional del 4,1% según lo previsto en el inciso g) del artículo 24°-A, por concepto de distribución indirecta de utilidades.

Que en el valor impugnado (folios 1013 a 1016), se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% al considerar que correspondía hacerlo respecto a la observación por el ajuste de precio de transferencia por la operación realizada por la recurrente con su parte vinculada por la suma de S/. 3 306 108,00.

Que sobre el particular cabe precisar que por disposición expresa del inciso c) del artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tanto los ingresos como los egresos no contabilizados o contabilizados en exceso por efectos de la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, califican, para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, como ajustes secundarios y, por ende, gravables con la Tasa Adicional del 4,1%, ya que aun cuando pudieran calificar como ajustes de valor a las transacciones, son considerados como ingresos o egresos⁵ para los efectos de la citada norma y dado que en ambos casos no es posible determinar el destino de ambos, resulta aplicable la citada tasa.

⁵ Costos o gastos.



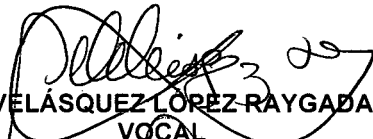
Tribunal Fiscal

Nº 08135-2-2019

Que en efecto, dado que la aplicación de las normas sobre precios de transferencia afectan directamente el valor de las transacciones, los ajustes respectivos califican como ingresos o egresos⁶ para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo destino no va a ser susceptible de determinarse, resultando aplicable lo dispuesto en la citada norma, al corresponder a un ajuste secundario, explícitamente permitido por lo dispuesto en el inciso c) del artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF.

Que en ese sentido cabe precisar que, si como el voto en mayoría considera, los ajustes realizados bajo las normas sobre precios de transferencia solo son el resultado de un ajuste de valor en las ventas declaradas, que no supone la existencia de un ingreso cuyo destino no pueda ser acreditado y, por ende, tampoco supondrían la existencia de un egreso cuyo destino no pueda ser acreditado, por lo que no procedería la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, los ajustes secundarios establecidos en el inciso c) del artículo 109° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 190-2005-EF, podrían devenir en inaplicables, ya que nunca calificarían como ingresos o egresos o siempre podría controlarse su destino, lo que considero no ha sido contemplado por la citada norma, por lo que soy de opinión que en dicho extremo debe mantenerse la apelada

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


VELÁSQUEZ LÓPEZ-RAYGADA
VOCAL


~~Charca Huáscupe~~
Secretario Relator
VLR/CH/njt.

⁶ Costos o gastos.