



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

EXPEDIENTES N° : 10980-2013 y 2302-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de abril de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 30 de abril de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° [redacted] girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la Resolución de Multa N° [redacted] por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 31 de diciembre de 2014, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° [redacted] giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de marzo a diciembre de 2011 y las Resoluciones de Multa N° [redacted] por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos tramitados con los Expedientes N° [redacted], al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha valorado en su conjunto los medios probatorios presentados que acreditan la prestación de servicios efectuados por sus clientes, y deja de cuestionar la naturaleza de los actos observados, aceptando que se tratan de servicios, y pasa a cuestionar su fehaciencia señalando que no se acreditó su efectiva prestación.

Que añade que la Administración determinó la obligación tributaria sin haber verificado plenamente todos los hechos relacionados a la misma, en la medida que durante la fiscalización omitió solicitar la documentación que consideraba necesaria, la cual recién fue detallada en la apelada.

Que invoca el principio de verdad material y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01226-2-2009, 03500-2-2010, 15468-8-2011 y 13084-8-2012, a fin de cuestionar lo señalado por la Administración en la apelada respecto a que debió presentar diversa documentación que le permitiera acreditar la efectiva prestación de los servicios prestados por sus clientes; sin embargo, dicha información nunca fue requerida expresamente durante la etapa de fiscalización, por tanto, los valores girados adolecen de nulidad.

Que manifiesta que la Administración considera que por el hecho que las operaciones observadas fueron registradas como descuentos en la Cuenta 7411 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones", debieron recibir el tratamiento tributario conforme a dicho registro, a pesar que ello no le resta la naturaleza de servicios, pues según el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la forma de contabilización de las operaciones no origina la pérdida de una deducción. Cita al respecto la Resolución N° 14620-10-2012 y precisa que el registro contable no es constitutivo de derechos u obligaciones, siendo que en su caso las referidas operaciones fueron registradas contablemente como descuentos en virtud a un error material.

[Handwritten signatures] 1



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

Que con relación al reparo por el concepto de "Actividades de Desplazamiento" afirma que la Administración ha incurrido en una confusión al evaluar el documento "Compromisos y Objetivos" y concluir que el referido concepto se encontraba comprendido en tal documento, debido al empleo de los términos comerciales citados, los cuales no describen la naturaleza jurídica de las operaciones, por lo cual, es menester atender a la realidad de éstas a fin de determinar sus consecuencias fiscales. Así, el término comercial "desplazamiento" se usa para denominar la rotación de inventarios, para describir una estrategia comercial y no una operación o transacción económica, que a su vez, puede comprender diversas transacciones ejecutadas con afán comercial con el objetivo de incrementar la rotación de sus inventarios a lo largo de toda la cadena de distribución hasta llegar al consumidor final, y con ello, naturalmente, alcanzar un mayor nivel de ventas.

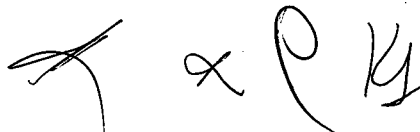
Que distingue entre "Cumplimiento del Objetivo de Desplazamiento" el cual consiste en el otorgamiento de descuentos a los distribuidores por haber alcanzado el objetivo de desplazamiento, razón por la cual aceptó el reparo en este extremo en la etapa de fiscalización, por no contar con las notas de crédito que sustentan los mismos, de las "Actividades de Desplazamiento" que son materia del reparo impugnado, los que corresponden a servicios prestados por sus distribuidores para incentivar la rotación de inventarios a través de campañas comerciales que permitan colocar productos de la empresa a los consumidores finales de los espacios geográficos elegidos, tales como instalación de muebles, servicio de fuerza de ventas focalizada en mayoristas, actividades para mayoristas, marea roja, engrapado de publicidad, entre otros; y reitera que proporcionó la documentación que los sustenta, siendo que la Administración no la revisó, limitándose a afirmar que se tratan de descuentos, habiéndose empleado el mecanismo de la compensación de obligaciones dado que tanto los distribuidores como ella calificaban como acreedor y deudor de manera simultánea.

Que refiere que la Administración de manera sesgada cita fuera de contexto una parte del párrafo descrito en el Resultado del Requerimiento N° _____ señalando que "(...) consta que el propio recurrente señaló que su política de descuentos se encontraba materializada en el acuerdo de "Términos y Condiciones" y el "Grid Promocional" según los cuales otorgaba descuentos mediante facturas emitidas por sus clientes", toda vez que en dicho apartado se refería a que sólo una parte de ellos se trataba de descuentos, que es la parte que aceptó y subsanó en fiscalización.

Que indica que las actividades descritas en el escrito de 14 de diciembre de 2012, en respuesta al Requerimiento N° _____ correspondían únicamente a una muestra de 3 facturas (por un monto de S/ 105 946,78) de un total de 466 comprobantes de pago (por un monto total de S/ 2 024 171,00), y que pese a que la Administración no solicitó información adicional, ha actuado diligentemente presentado pruebas respecto de los servicios utilizados.

Que respecto del reparo por el concepto Plan de Sembrado o *Seeding Plan*, anota que a la Administración sólo le bastó constatar que las facturas exhibidas consignaban la descripción de "Actividades de desplazamiento", para concluir que se trataba de la misma operación que se habría reconocido como descuento; sin embargo, omitió verificar la naturaleza del servicio y valorar los medios probatorios proporcionados, siendo que en el argot comercial utilizado con sus distribuidores, la campaña *Seeding Plan* se dirigió a colocar sus productos en áreas geográficas no cubiertas comercialmente por los distintos distribuidores.

Que explica que los conceptos aludidos en el considerando precedente, responden a la contraprestación por el servicio de la empresa _____ (tercero), consistente en la entrega de bienes para que los coloque en las zonas del mercado no cubiertas por los distribuidores, por lo que se trata de gastos de promoción de sus productos y no de descuentos; de manera que resulta evidente que el valor pagado retribuye la actividad realizada por un tercero para llevar a cabo las campañas diseñadas comercialmente por la empresa, respecto de los cuales ha presentado documentación suficiente.

 2



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

Que en cuanto al reparo por concepto de "Desarrollo Comercial" expone que el

(hoy Cencosud) adquiere periódicamente sus productos, a fin que éstos sean ofrecidos en sus distintos locales, siendo que en el 2009 celebró un acuerdo de prestación de servicios denominado "Desarrollo Comercial" vigente hasta diciembre de 2010, que comprendía servicios como alquiler de cabeceras y laterales en zonas preferenciales, impulso de productos, encartes de precios y fotos de ofertas en revistas de Cencosud, canje de productos por la entrega de envases, habilitación de contenedores, entre otros; y que el hecho que la retribución acordada con Cencosud se haya pactado sobre un porcentaje de los importes facturados y recibidos, menos las devoluciones del mes, se sustenta en la libertad contractual de acuerdo con el artículo 1354 del Código Civil y el artículo 58 de la Constitución Política; por tanto, la forma de determinar la contraprestación del servicio, no desnaturaliza la calidad del mismo, siendo que la compensación efectuada por Cencosud es un mecanismo para extinguir las obligaciones por la venta de sus productos a aquél y la prestación de servicios por éste a favor de la recurrente.

Que en relación con el reparo por concepto de "Bonificaciones", alega que comprende una serie de prestaciones como el que Cencosud se obliga al alineamiento de maestro, codificación e inauguración de tienda, asignación de góndolas, entrega de mercadería o logística centralizada, los que ascienden al 1% de los importes facturados, siendo de aplicación todo lo expuesto anteriormente sobre la libertad contractual y la compensación de obligaciones.

Que en lo referente al reparo por concepto de "Servicio de Distribución Efectiva", precisa que corresponde al servicio a través del cual las cadenas de farmacias distribuyen los productos de la empresa a cada uno de sus locales, siendo que al igual que los demás casos, el pago se realiza vía compensación, por lo que tampoco se trata de un descuento.

Que agrega que resulta evidente que el análisis de los documentos efectuado por la Administración la llevó a concluir -de manera errónea- que no había cumplido con acreditar la efectiva prestación de los servicios alegados; y en consecuencia, la remisión al artículo 196 del Código Procesal Civil, relacionado con la carga de la prueba, carece de sentido.

Que mediante escrito ampliatorio de 2 de agosto de 2013, amplía sus argumentos respecto de los diferentes conceptos o prestaciones que comprenden los reparos efectuados por la Administración, y adjunta documentación e información adicional como sustento.

Que con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, menciona que se ha vulnerado el principio del debido procedimiento, dado que la Administración pretende que la Resolución de Determinación N° correspondiente al ejercicio 2010, tenga efectos válidos sobre los aludidos pagos a cuenta sin que a la fecha haya obtenido una resolución motivada en última instancia emitida por el Tribunal Fiscal que indique que dicha resolución de determinación es o no válida. Añade que mientras no se declare que la referida resolución de determinación tenga la condición de acto administrativo firme, la Administración no podrá ejecutar el mismo ni pretender darle efectos ejecutivos por la vía indirecta de modificar unilateralmente los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 e invoca al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08428-8-2013.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos antes expuestos, y que todos los años celebra acuerdos comerciales con sus clientes/proveedores en los que se establecen los descuentos que otorga a aquéllos, así como los servicios que los clientes le prestan; no obstante, la Administración erróneamente calificó a dichos acuerdos en su totalidad como políticas de descuentos, cuando en realidad corresponden a contratos en los cuales se pactan prestaciones para gozar de los descuentos y para la prestación de los servicios necesarios para impulsar la marca en el mercado, habiéndose arribado a dicha conclusión por el solo hecho que la forma de cálculo de los descuentos y la contraprestación de los servicios se determinaban usando la misma base, es decir, en función de las ventas que la recurrente realizaba, siendo que ninguna norma prohíbe el uso de dicha base. Además, la Administración ha



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

recalificado la operación de prestación de servicios en una de descuento sin que existan los supuestos habilitantes a que alude la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Que alude que para que la Administración llegue a la verdad material, debió de revisar todas las operaciones registradas, así como pudo haber realizado cruces de información con los clientes/proveedores, pues existían indicios suficientes, como el acuerdo comercial firmado por las partes e informes de terceros, que evidenciaban el servicio prestado por los supermercados, distribuidores y farmacias.

Que precisa que en el supuesto negado que los acuerdos comerciales solo hubieran contenido descuentos, tampoco se hubiera afectado al fisco, porque tanto las notas de crédito como las facturas se deducen para la determinación de la renta neta imponible, más aun si la Administración no ha discutido la deducción o el valor de los supuestos descuentos, pues la única discusión es si las operaciones debían encontrarse sustentadas en notas de crédito o facturas, por lo que no es admisible que por un requisito formal se pierda la deducibilidad de los supuestos descuentos.

Que por su parte, la Administración señala que efectuó diversos reparos por los conceptos de "Actividad por desplazamiento", "Seeding Plan", "Desarrollo comercial", "Bonificaciones" y "Servicio de distribución efectiva", al no corresponder a servicios como señala la recurrente, sino a descuentos otorgados a sus clientes y contabilizados en la Cuenta 7411 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones", los cuales no se encuentran sustentados en las respectivas notas de crédito o facturas de ventas, sino en facturas emitidas por sus clientes/proveedores.

Que con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de diciembre de 2011, aduce que la modificación del coeficiente se efectuó al constatarse que la recurrente no consideró los ingresos netos e impuesto calculado establecido mediante la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por lo que tal acto administrativo es eficaz a partir que su notificación surtió efectos y tiene carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa que señale lo contrario o mandato judicial, y que la interposición de cualquier recurso no suspende su ejecución.

Que mediante escrito de alegatos, la Administración reitera los argumentos señalados en la resolución apelada.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° _____ SUNAT y Requerimiento N° _____ la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según Orden de Fiscalización N° _____ (folios 1859 a 1863 y 1865 del Expediente N° _____); siendo que como consecuencia del mismo se efectuaron reparos a las operaciones registradas en la Cuenta 7411 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones" sustentadas en facturas emitidas por los clientes distribuidores, toda vez que se consideró que correspondían a descuentos y no a servicios prestados por los referidos distribuidores, por lo que debían ser sustentados mediante notas de crédito, lo que determinó la emisión de la Resolución de Determinación N° _____ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (folios 2599 a 2610 del Expediente N° _____ y la Resolución de Multa N° _____, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 2611 y 2612 del Expediente N° _____).

Que asimismo, se aprecia que mediante Carta N° _____ SUNAT y Requerimiento N° _____ (folios 4927 a 4931 del Expediente N° _____) la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, modificándose el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, al considerarse lo establecido en la Resolución de Determinación N° _____ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, así como al excluirse las ganancias por diferencia de cambio, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° _____ por omisión a los aludidos pagos a cuenta (folios 5045 a 5061 del Expediente N° _____) y las Resoluciones de _____.



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 5062 a 5081 del Expediente N°

Resolución de Intendencia N° (Exp. 10890 – 2013)

Resolución de Determinación N°

Que según se aprecia del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 2564 a 2568 del Expediente N° la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, respecto a los conceptos de "Actividad por desplazamiento", "Seeding Plan", "Desarrollo comercial", "Bonificaciones" y "Servicio de distribución efectiva" al considerar que correspondían a descuentos (contabilizados en la Cuenta 7411 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones") y no a servicios prestados por los clientes/distribuidores de la recurrente, por lo que correspondía que fueran sustentados mediante notas de crédito o facturas de venta de la recurrente y no en facturas emitidas por sus clientes.

Que cabe precisar que como se advierte del Anexo N° 2 de la referida Resolución de Determinación N° (folio 2608 del Expediente N° el monto total del reparo por descuentos asciende a S/ 11 813 375,00, siendo que según se da cuenta en la resolución apelada, la recurrente sólo impugna la suma de S/ 7 586 850,00 correspondiente a los conceptos antes aludidos (folio 2654 del Expediente N°

Que conforme con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al presente caso, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, precisándose que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que según lo previsto en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la citada ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta. En consecuencia, salvo que la ley o el reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción.

Que por otro lado, el artículo 10 del Reglamento de Comprobante de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° indica que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones entre otros, y deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relaciones a los cuales se emitan, y que en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

Que este Tribunal en la Resolución N° 06725-2-2014 ha dejado establecido que un descuento constituye una rebaja o disminución sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma que tienen de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos

¹ Cabe precisar que también se efectuaron observaciones por descuentos otorgados según plan comercial por el monto total de S/ 4 226 525,00 el cual fue aceptado por la recurrente mediante declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, según PDT 668 N° lo que ha sido aceptado por la recurrente (folio 2636 del Expediente N° 2013).



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma que se realice.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 06029-3-2014 y 08470-2-2018, entre otras, que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos, o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que además, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 y 06805-1-2017, entre otros, se establece que las notas de crédito pueden ser emitidas, entre otros supuestos, por descuentos sólo para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma sino que está subordinada a una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica, así como su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 1348 y 1349 del Expediente N° 10980-2013), la Administración señaló que de la revisión del reporte de la determinación de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, observó que la recurrente dedujo por concepto de "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones" (Cuenta 7411) el importe total de S/ 55 053 432,56; precisando que debió considerarse como parte de la base de cálculo el total de S/ 30 265 603,97 que está referido a descuentos proporcionados a sus clientes, los que se encuentran detallados en los Anexos N° 01, 02 y 03 adjuntos (folios 1330 a 1346 del Expediente N° por lo que le solicitó que exhibiera y/o presentara la documentación sustentatoria de las operaciones observadas, las mismas que tenían incidencia en el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, para la cual le solicitó presentar escrito, explicando la naturaleza de cada operación, expresión contable (libros, registros contables y vouchers), comprobantes de pago, notas de crédito y de débito, según corresponda, documentación que sustente la política de descuentos, rebajas y bonificaciones aplicados, contratos, medio de pago utilizado, vouchers y/o documentos de cancelación y demás documentación sustentatoria.

Que en respuesta al aludido requerimiento la recurrente presentó escrito de 10 de diciembre de 2012 con documentación sustentatoria (folios 305 a 1165 del Expediente N° , en el que manifestó que los S/ 30 265 603,97 observados, correspondían a servicios contratados con clientes/proveedores, gastos de mercadeo y ventas y descuentos otorgados a sus clientes, sin los cuales no hubiese podido incentivar a la cadena de distribución compuesta por distribuidores, supermercados, cadenas de farmacias, autoservicios y bodegueros, siendo que cumplía con adjuntar los documentos de soporte solicitados en base a la muestra alcanzada por la auditora por la suma de S/ 7 377 750,27.

Que añadió que respecto a los servicios contratados de clientes/proveedores, dado que su fin comercial es el posicionamiento y ventas de sus productos en los consumidores finales, desarrolla acuerdos de servicios con sus clientes a través de los cuales le permite obtener en sus puntos de venta posiciones preferenciales para fortalecer su marca en los diferentes canales de venta, además eso ayuda con la apertura del mercado a nuevos productos, precisando que si bien reconoció contablemente estos servicios recibidos en la Cuenta 7411 "Descuentos, Rebajas y Bonificaciones", ello no le resta la naturaleza de gastos, según lo previsto por el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y que a pesar del hecho de haber reconocido los servicios en dicha cuenta contable, en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta no se aprecia un perjuicio fiscal, ya que no existe variación en la renta neta imponible por cuanto vía descuento o vía gasto corresponde su deducción.

Que además detalló los tipos de servicios recibidos, materia de observación, esto es, "Actividades de desplazamiento", que son las actividades que se ejecutan a través de los distribuidores, los cuales permiten incrementar la presencia y venta de sus productos en los mercados mayoristas y minoristas, por ejemplo, el evento organizado por los distribuidores para los mayoristas de Trujillo denominada "Fiesta



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

Mayorista de "Trujillo", el evento organizado por los distribuidores de Arequipa para sus mayoristas, la instalación de muebles en las bodegas y puntos de ventas con los logos de la empresa y engrapado de material publicitario en las facturas de los clientes, precisando que adjuntaba los comprobantes de pago, asientos contables, documentos de aprobación del módulo de aprobaciones SPC, liquidaciones de servicios, medios de pago y cancelaciones.

Que en cuanto al Plan de Sembrado o *Seeding Plan* indicó que correspondía a la designación de un equipo de ventas para el ofrecimiento de promociones específicas en bodegas y farmacias, cuyo objetivo era incrementar la distribución numérica en el mercado, es decir, la presencia de sus productos en los puntos de venta, habiendo adjuntado como documentación sustentatoria los comprobantes de pago, asientos contables, documentos de aprobación del módulo de aprobaciones SPC, liquidaciones de servicios, medios de pago, cancelaciones y el informe de constatación del "*Seeding Plan*" realizado durante el 2010.

Que respecto de los "Servicios contratados de exhibiciones" explicó que correspondían a los servicios contratados con los clientes de autoservicios y cadenas de farmacias en donde se alquilan espacios y ubicaciones preferenciales dentro de las tiendas para comunicación y exhibición de sus productos, los que incluyen servicios para la colocación de anuncios en revistas y demás medios administrados por las cadenas, adjuntando como medios probatorios los comprobantes de pago, asientos contables, medios de pago, cancelaciones, informe de ejecución del plan, acuerdos comerciales firmados, fotografías que evidencian los alquileres y el Grid (plan) de actividades promocionales de 2010, informe de auditoría de *merchandising* de el cual recopila información de exhibición del mercado en el Perú.

Que en relación con los "Servicios de distribución efectiva" expuso que son servicios contratados con los clientes de las cadenas de farmacias respecto a los resultados que se derivan de la distribución efectiva de los productos, y que la calidad del servicio es evaluada mediante los reportes generados a través del proveedor IMS quien proporciona la información de distribución con base en una muestra en los puntos de venta, habiéndose adjuntado al respecto los comprobantes de pago, asientos contables, liquidaciones de los servicios, medios de pago, cancelaciones, y el acuerdo del servicio.

Que adicionalmente, la recurrente presentó otro escrito de 14 de diciembre de 2012 con documentación complementaria respecto a los servicios por concepto de "Servicios contratados exhibiciones", "Actividad de desplazamiento" y "*Seeding Plan*" (folios 1166 a 1327 del Expediente N° en el que menciona que constituyen gastos de *marketing* y que se programan como parte de la planificación efectuada por el área de *Customer Marketing*, encargada de alienar las estrategias de las marcas de la contribuyente a cada uno de los ambientes de distribución y compra de los productos para lo cual organizan y coordinan actividades y campañas orientadas a incrementar la presencia de los productos en las diferentes redes de distribución y puntos de venta.

Que agregó que resultaba de suma importancia hacer referencia a las principales campañas efectuadas durante el 2010, esto es, el "*Seeding Plan*" que consiste en incrementar la red de puntos de venta mediante las cuales se visitan bodegas con un combo de productos que incluyen el exhibidor, su finalidad es sembrar el producto, es decir, colocarlo, y se efectuó en las zonas en que no tenía cobertura. Sobre el particular expresó que este servicio lo presta un tercero la empresa Lucky que efectúa un estudio constatando la prestación del mismo para lo cual emite un informe.

Que asimismo, se refirió a los planes de incremento de visibilidad en el canal de supermercados y cadenas de farmacias con el objetivo de lograr una mayor visibilidad de sus productos a través del alquiler de espacios y ubicaciones preferenciales como islas, soportes giratorios, entre otros, también involucraba el servicio de publicidad en las revistas o folletos de los proveedores y en los porta bidones en las farmacias y en las cenefas de los anaqueles donde puede ubicar material publicitario. Al respecto, precisó que el concepto de "Desarrollo Comercial" alude al acuerdo comercial suscrito con (Cencosud), con Fasa y Supermercados Peruanos, para que se le alquile espacios para publicidad y



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

ubicación de sus productos mediante las cabeceras, laterales, jalavista, exhibidores, degustación, encarte, publicidad, entre otros.

Que mediante el resultado del referido requerimiento (folios 266 a 304 del Expediente N° , la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, y concluyó que los conceptos observados correspondían a descuentos y no a servicios.

Que al respecto, la Administración sostiene en cuanto a las “Actividades de desplazamiento” que de la verificación de la documentación presentada, se observó que tales actividades responden a un control que se mide según el volumen de ventas facturadas y se encuentran comprendidas dentro de las políticas de descuentos implementadas por el contribuyente y firmadas con sus clientes, siendo que no están debidamente acreditadas con las notas de crédito, por lo que se efectuó el reparo por S/ 2 024 171,00.

Que en cuanto al Plan de Sembrado o Seeding Plan expresó que se verificó los reportes de la empresa en los que se muestran las actividades desarrolladas por los distintos canales de ventas, siendo que responden a un control del nivel de efectividad de ventas y cumplimiento de objetivos medidos en porcentajes, donde el beneficiario real es el distribuidor, por el incremento de ventas y los descuentos obtenidos, según las políticas de descuentos exhibidas, por lo que se efectuó el reparo por S/ 1 013 596,00.

Que respecto a los “Servicios contratados de exhibiciones” considera que del análisis del acuerdo comercial proporcionado se tiene que el cálculo de estas contraprestaciones se realiza sobre el importe de la mercadería facturada y recibida del proveedor, esto es, de la recurrente, lo que corrobora que dicha práctica comercial forma parte de las políticas de descuentos del contribuyente, por lo que se efectuó el reparo por concepto de Desarrollo Comercial por S/ 4 024 829,00 y Bonificaciones por S/ 491 279,00.

Que en relación con los “Servicios de distribución efectiva” se dejó constancia que dichas actividades se encuentran dentro de las políticas de descuentos según la denominación “Descuento por servicio de distribución efectiva”, por lo que se tratan de descuentos y se efectuó el reparo por S/ 32 975,00.

Que de lo expuesto, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, respecto a las “Actividades de desplazamiento” la recurrente presentó los acuerdos comerciales denominados “Objetivos y Compromisos” o “Términos y Condiciones” (folios 1074 a 1101 del Expediente N° celebrados por ella con sus clientes (distribuidores)

así como las Facturas N° (folios 973 a 976, 1056 a 1061, 1069 a 1073 del Expediente N°

Que no obstante, además de los acuerdos comerciales y los comprobantes de pago antes mencionados, obran en autos otros documentos adicionales². En efecto, con relación a la Factura N° en la que se ha consignado “Actividad evento mayorista QP”, se ha adjuntado un presupuesto del evento; asimismo, con relación a la Factura N° (folio 1061) emitida por el concepto “actividad de desplazamiento reunión mayorista”, existen correos que indican la coordinación para la emisión de la factura por el “gasto” sustentado en el documento denominado “Cotización local Golden Green – fiesta Mayorista Trujillo 02.11.10”, también adjuntó, el mismo que corresponde a un presupuesto de cena, música, alquiler de mesas, arreglos, proyecto, artefactos y canastas entre otros, así como fotos del referido evento donde se aprecian los bienes y servicios cotizados (folios 1047 a 1055 del Expediente N°

² Presentados por la recurrente en su escrito de 10 de diciembre de 2012.

³ Emitida por

⁴ Emitida por



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

sin embargo, no se advierte que la Administración haya evaluado esta documentación adicional.

Que además, respecto de los demás conceptos observados, la recurrente presentó acuerdos comerciales, informes de *Seeding Plan*, informes de exhibición, correos de coordinación, informe de auditoría de *merchandising*, fotografías, comprobantes de pago, liquidaciones, entre otros.

Que en el presente caso, resulta trascendental el análisis de los medios probatorios a efecto de corroborar los hechos expuestos, producir certeza en cuanto al punto controvertido y así fundamentar correctamente el pronunciamiento respectivo.

Que sobre el particular, es importante precisar que la prueba en nuestro ordenamiento jurídico es sumamente relevante, ya que sus funciones, a saber, son: i) de fijación de los hechos, ii) de convencer al juez y iii) la certeza⁵, siendo además que en la doctrina nacional se ha reconocido que se trata de un derecho complejo, en vista que su contenido se encuentra integrado por los siguientes derechos: 1) el derecho a ofrecer los medios probatorios destinados a acreditar la existencia o inexistencia de los hechos que son objeto concreto de prueba, 2) el derecho a que se admitan los medios probatorios así ofrecidos, 3) el derecho a que se actúen adecuadamente los medios probatorios admitidos y los que han sido incorporados de oficio por el juzgador, 4) el derecho a que se asegure la producción o conservación de la prueba a través de la actuación anticipada y adecuada de los medios probatorios y 5) el derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios de prueba que han sido actuados y que han ingresado al proceso o procedimiento⁶.

Que no obstante lo expuesto, no se advierte que, en el caso de autos, la Administración hubiera llevado a cabo una correcta actuación probatoria, toda vez que correspondía que evaluará la totalidad de la documentación presentada por la recurrente, lo que conforme se ha indicado precedentemente no realizó, además, éstos requerían de un mayor análisis en conjunto, siendo que la Administración se limitó a señalar que los conceptos observados constituían descuentos porque respondían a un control que se mide según el volumen o importe de ventas facturadas y se encontraban comprendidos dentro de las políticas de descuentos implementadas por la recurrente, lo que evidenciaría una evaluación sesgada.

Que en tal sentido, en atención a los principios de impulso de oficio y verdad material recogidos en el artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS⁷ y con el propósito de verificar si con la documentación presentada en el caso de autos conjuntamente con la información y documentos que podría obtener la propia Administración, se encuentra acreditado que los conceptos observados corresponden o no a servicios prestados por los clientes/proveedores de la recurrente, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N°

en este extremo, a fin que la Administración evalúe toda la documentación presentada por la recurrente y además realice las actuaciones adicionales pertinentes, tales como cruces de información con los clientes, distribuidores o terceros (empresa

que participaron en los acuerdos comerciales que habrían originado los supuestos conceptos observados, entre otros, con la finalidad de emitir un nuevo pronunciamiento en el que se aprecie una valoración en forma conjunta y con apreciación razonada de todos los medios probatorios y sucedáneos del expediente.

⁵ En este sentido, véase: ALFARO VALVERDE, Luis, *Manual del Código Procesal Civil*, Gaceta Jurídica, 2011, Lima, p. 88.

⁶ Al respecto, véase: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo, *El Derecho a Probar Como un Elemento Esencial de un Proceso Justo*, ARA, 2001, Lima, p. 102 y ss.

⁷ Los cuales establecen que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias (principio de impulso de oficio); asimismo, en el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas (principio de verdad material).



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

Que estando a la conclusión arribada, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que de la citada resolución de multa y su anexo (folios 2611 y 2612 del Expediente N° se aprecia que ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenida en la Resolución de Determinación N° (folio 2610 del Expediente N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, vigente para el caso de autos, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de 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 influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la multa en mención se encuentra vinculada con la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, que a su vez se sustenta en los reparos por descuentos no sustentados por conceptos de "Actividad por desplazamiento", "Seeding Plan", "Desarrollo comercial", "Bonificaciones" y "Servicio de distribución efectiva", y teniendo en cuenta que se ha dispuesto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento sobre el particular, corresponde resolver en el mismo sentido, por lo que se revoca la Resolución de Intendencia N° en este extremo, a fin que la Administración proceda conforme lo expuesto.

Resolución de Intendencia N°

(Exp. 2302-2015)

Resoluciones de Determinación N°

Que mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° (folios 4927 a 4931 del Expediente N° la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, como resultado del cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N° por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011 (folios 5045 a 5061 del Expediente N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 5062 a 5081 del Expediente N° :

Que según se aprecia del Anexo N° 3 de las referidas resoluciones de determinación (folios 5045 a 5049 del Expediente N° fueron emitidas debido a la modificación del coeficiente, al haberse excluido de los ingresos la ganancia por diferencia de cambio y además se consideró lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° que mantuvo los reparos que tienen incidencia en los ingresos del ejercicio 2010 contenidos en la Resolución de Determinación N°

Que la recurrente alega que no correspondía que la Administración haya considerado para el cálculo del coeficiente de los mencionados pagos a cuenta, los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, sustentado en la Resolución de Determinación N° ya que ello vulnera el principio del debido procedimiento, porque la Administración pretende que dicha resolución de determinación, tenga efectos válidos sobre los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011 sin que a la fecha haya obtenido una resolución motivada en última instancia emitida



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

por este Tribunal que confirme su validez, y que mientras la referida resolución de determinación no tenga la condición de acto administrativo firme, la Administración no podía ejecutar el mismo ni pretender darle efectos ejecutivos por la vía indirecta de modificar unilateralmente los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08428-8-2013.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al presente caso, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero, se calcularán utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establecía que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

Que en el Punto 4 del Requerimiento N° (folio 4906 del Expediente N° , la Administración solicitó a la recurrente presentar el detalle de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, los mismos que deberían comprender las subcuentas aplicadas, los importes respectivos y el listado de los registros de cada subcuenta aplicada, así como adjuntar los pagos efectivamente realizados y sustentar el cálculo de la determinación del coeficiente utilizado, la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta respecto a la información que se detalla en el Anexo N° 3 adjunto (folio 4901 del Expediente N°

Que a través del Punto 4 del resultado del referido requerimiento (folios 4896 a 4898 del Expediente N° la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente el 4 de octubre de 2013 (folios 4884 a 4895 del Expediente N° y señaló que respecto a los meses de marzo a diciembre de 2011 la recurrente consideró indebidamente como parte de los ingresos, la ganancia por diferencia de cambio y que además correspondía realizar un nuevo cálculo del coeficiente aplicable, tomando en consideración lo determinado por la Resolución de Intendencia N° -que confirmó los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010- para lo cual tomó los siguientes datos: total de ingresos S/ 226 492 288,00 y como impuesto calculado S/ 13 542 290,00 teniendo como resultado un coeficiente de 0,0598; concluyendo que la recurrente había incurrido en omisiones referenciales correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, por tanto, le correspondía pagar los intereses devengados.

Que como se advierte, a efectos de calcular el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, la Administración tomó en consideración los resultados de la fiscalización del ejercicio 2010 contenido en la Resolución de Determinación N° que a su vez fue confirmada mediante Resolución de Intendencia N° analizada precedentemente.



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

Que en ese sentido, en la medida que la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011 depende directamente de lo que se resuelva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y siendo que en esta instancia se ha dispuesto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento sobre el particular, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° en este extremo, a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento respecto a los mencionados pagos a cuenta, teniendo en consideración lo antes expuesto.

Que asimismo, a dicho efecto la Administración deberá tener en cuenta que mediante Resolución N° 11116-4-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, este Tribunal ha establecido lo siguiente: *"las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."*

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente en el sentido que se ha vulnerado el principio del debido procedimiento, dado que la Administración pretende que la Resolución de Determinación N° tenga efectos válidos sobre los aludidos pagos a cuenta sin que se haya obtenido una resolución del Tribunal Fiscal que confirme su validez, y que mientras no se declare que tal valor tenga la condición de acto administrativo firme, la Administración no podía ejecutarlo ni pretender darle efectos ejecutivos, e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08428-8-2013; cabe indicar que carecen de sustento, pues de conformidad con el artículo 9 y el numeral 16.1 del artículo 16 de la citada Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo TUO fue recogido mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, en tanto, el artículo 203 de la misma norma, establece que los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto, la citada resolución de determinación no fuera dejada sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, podía servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto, lo que no vulnera el principio del debido procedimiento, puesto que debía estarse al resultado definitivo del procedimiento contencioso tributario iniciado.

Resoluciones de Multa N°

Que de las citadas resoluciones de multa y sus anexos (folios 5062 a 5081 del Expediente N° se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentran vinculadas con la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de marzo a diciembre de 2011, contenidas en las Resoluciones de Determinación N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de 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 influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las multas en mención, se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de marzo a diciembre de 2011, y teniendo en consideración que respecto de éstas se ha



Tribunal Fiscal

N° 03967-3-2019

dispuesto que se emita un nuevo pronunciamiento, corresponde resolver en similar sentido respecto a las referidas resoluciones de multa, y por lo tanto, revocar la Resolución de Intendencia N° en este extremo, a fin que la Administración proceda conforme lo expuesto.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes conforme la Constancia del Informe Oral N° (folio 3950 del Expediente N°

Con los vocales Ramírez Mío, Barrera Vásquez y Toledo Sagástegui, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos contenidos en los Expedientes N°
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de abril de 2013, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto por la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de diciembre de 2014, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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


RAMÍREZ MÍO
VOCAL PRESIDENTE


BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL


TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL


Faján Castillo
Secretaría Relatora
BV/FC/LC/VC/ra