



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

EXPEDIENTE N° : 6687-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de diciembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de febrero de 2017, 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° _____ girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, entre otros, que consideró como gastos deducibles el pago por conceptos de carácter resarcitorio a favor de la empresa _____ en el marco del contrato de franquicia empresarial suscrito por ambas partes el 1 de setiembre de 2011; sin embargo, la Administración reparó dichos gastos al considerar que las facturas emitidas por dicha empresa en realidad correspondían a la adquisición de equipos de telefonía, y que en ningún caso se habría acreditado que los pagos correspondan a penalidades.

Que manifiesta que para determinar si las facturas emitidas se encuentran referidas a operaciones de venta de equipos celulares o si corresponden a penalidades para resarcir el daño sufrido por _____ debe tenerse presente lo establecido en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, esto es, los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan; en tal sentido, si bien la glosa de algunas facturas reparadas consigna "venta de equipos", ello no es un elemento determinante para concluir que la operación corresponde a una compra venta de equipos celulares; ni el hecho que en el contrato se hayan denominado penalidades a determinados supuestos, por cuanto ello no elimina la posibilidad de que puedan haber otras penalidades, pese a que no hubiesen sido denominados de esa manera. En todo caso, deberá analizarse las situaciones y el contexto en el cual se emiten dichas facturas, considerando el giro de negocio de la empresa, el objeto y propósito del contrato suscrito con _____ y la operatividad del contrato.

Que indica que conforme se dejó estipulado en el contrato de franquicia, tiene como objeto social brindar servicios de impulso, promoción, ventas, marketing u otros servicios, por lo que no se dedica a la compra y venta de equipos celulares; en consecuencia, la glosa que consignan algunas facturas emitidas no es correcta, más aún si de conformidad con el contrato de franquicia, se obligó a prestar servicios de comercialización de los productos y servicios de _____ y no de adquisición de equipos.

Que con relación al reparo por penalidades por tickets errados y ventas no reportadas por el importe de S/ 113 808,00, menciona que debía tenerse en cuenta la mecánica operativa del negocio y las empresas que intervenían en el proceso de venta, esto es, el flujo operativo de conciliación de ventas, siendo que ella era la encargada de promocionar y realizar la venta al cliente (consumidor final) y que para eso utilizaba la plataforma K & L (sistema informático) proporcionada por _____, en la que se ingresaban diversos datos de identificación de la venta, entre ellos, el número de ticket (comprobante de pago por la venta de equipos celulares), número de caja de la entidad *retail* en la que se encontraba el punto de venta, serie del equipo, etc., y que luego reportaba las ventas a la citada empresa (liquidaciones), debiendo para ello remitir los expedientes que sustentaban dichas ventas, esto es, los contratos firmados con el consumidor final, copia de los tickets, etc., y que en caso aquella le reportara

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

alguna inconsistencia debía de levantar las observaciones formuladas con la documentación correspondiente.

Que refiere que la entidad *retail* antes aludida era la encargada de emitir el comprobante de pago al consumidor final (ticket) y recaudar el cobro del mismo por la venta de los equipos móviles, asimismo le reportaba a los tickets generados; mientras que, la referida empresa realizaba los cruces de información entre lo que informaba y lo reportado por la entidad *retail*, para validar las altas realizadas con los tickets emitidos, y que para realizar el cobro a la citada entidad por los equipos vendidos, debía de sustentar la venta con la copia de los tickets. Asimismo, se encargaba de realizar la conciliación por las altas que presentaban inconsistencias, y que en caso estas no fueran levantadas procedía a facturar las penalidades correspondientes.

Que alega que el caso de las penalidades por faltantes se encuentra estipulado en el numeral 28 de la cláusula Trigésimo Tercera del contrato de franquicia modificado mediante adenda, que si dentro del proceso de validación de ventas se encontraban inconsistencias de altas que no llegaban a conciliarse se convertían en altas faltantes, las cuales se clasificaban en dos tipos: i) ventas no reportadas o faltante F1, que se configuraba cuando el registro de la alta no contaba con la información respecto al ticket de la operación efectuada ni el número de la caja de la entidad de *retail* en la que se habría producido la alta; y ii) Tickets errados o Faltantes F2, la cual se configuraba cuando el sustento proporcionado por el registro de alta consigna el detalle del número de ticket y/o el número de caja de la entidad, pero dicha información no concuerda con la proporcionada por la entidad de *retail* a y que si no cumplía con entregar a la citada empresa el ticket que sustentaba el alta registrada, aquella procedía a facturarle el valor del precio de venta del equipo correspondiente a dicha alta.

Que aduce que mediante diversos correos electrónicos, le comunicó los faltantes detectados dentro del proceso de conciliación de ventas, esto es, el detalle de las liquidaciones (ventas) inconsistentes para su revisión y sustentación, siendo que solo aquellas que eran levantadas pasan a ser comisionables, y aquellas que no llegaban a ser conciliadas dentro del plazo estipulado se mantenían como observadas, y le procedían a facturar tales inconsistencias al precio de venta de los equipos. En ese sentido, tales montos tienen el propósito de resarcir el perjuicio sufrido por y por tanto su naturaleza correspondería al de una penalidad, por lo que el hecho que las facturas observadas consignaran la glosa "venta de equipos" no significa que se trate de una operación de venta, dado que los medios probatorios presentados acreditan que no ha habido un acuerdo para la compra de equipos.

Que afirma que es propietaria de los equipos que se ponen en consignación en los diversos puntos de venta que tiene la entidad *retail*, emitiéndose la respectiva guía de remisión, por lo que la consignación empresarial se da entre dichas empresas, poniéndose a disposición de su personal el acceso para poder promocionar y vender los equipos, siendo que la cláusula de consignación sirve para evitar acumular equipos obsoletos dentro del stock.

Que en cuanto al reparo por penalidades por faltantes precisa que si bien las facturas observadas por la Administración fueron emitidas por el concepto de "Venta de equipos y", ello no es un elemento determinante para concluir que la operación corresponda a un compra venta, más aún si los bienes tenían la calidad de perdidos, razón por la cual no podían ser objeto de ninguna transferencia.

Que manifiesta que del contrato de franquicia suscrito con se aprecia que ante un faltante de inventario, esta le factura el monto estipulado en dicho contrato, por lo que el desembolso tiene naturaleza indemnizatoria, por cuanto el monto que se le entregaría a dicha empresa tiene como finalidad resarcir la pérdida de los bienes, es decir, reponer el patrimonio en la situación que se encontraba antes de ocurrida dicha pérdida, ya que tiene como una de sus obligaciones la custodia de los equipos que la referida empresa mantiene en los puntos de venta.

✓ / 2 91



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que agrega que le notifica regularmente las diferencias encontradas respecto del control de stock, debiendo proceder a presentar sus descargos, siendo que en caso se detecte faltantes en la toma de inventarios, aquella procede a facturarle tales faltantes.

Que respecto al reparo por penalidades por diferencias de precios, la recurrente indica que las facturas acotadas han sido emitidas en virtud de lo dispuesto en el numeral 36 de la cláusula Trigésimo Tercera del contrato de franquicia, esto es, por las diferencias de precio detectadas, por lo que se trata de una penalidad, toda vez que se encuentra vinculado a un incumplimiento por parte de la recurrente.

Que en cuanto a la resolución de multa impugnada refiere que al encontrarse vinculada a los reparos contenidos en la resolución de determinación, corresponde que se emita similar pronunciamiento, no habiéndose incurrido en la infracción imputada por la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por los importes registrados en las Cuentas N° - Bienes no activables y - Diferencia de precios /TM Mayo, Junio y Diciembre de 2013, al considerar que la recurrente no acreditó que hubiese pactado con la empresa penalidades por tickets errados y ventas no reportadas, faltantes y diferencias de precios no sustentados. Asimismo, refiere que en base a dichos reparos, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que los valores impugnados fueron emitidos con arreglo a ley.

Que en el presente caso, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° notificados el 18 de setiembre de 2015¹, de fojas 5852 a 5854 y 5858, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial² respecto del Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2013, como consecuencia del cual efectuó, entre otros³, reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por gastos registrados en las Cuentas N° - Bienes no activables y - Diferencia de precios /TM Mayo, Junio y Diciembre de 2013, al no haberse acreditados que tales desembolsos corresponden a penalidades por tickets errados y ventas no reportadas, penalidades por faltantes y penalidades por diferencias de precios no sustentados, emitiendo la Resolución de Determinación N° de fojas 5999 a 6020. Además, verifiqué que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 6022 y 6023.

Que en ese sentido, la materia controvertida consiste en emitir pronunciamiento sobre estos reparos, es decir, si estos se encuentran conformes a ley; así como, respecto de la resolución de multa impugnada en tales extremos.

¹ Mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona con quien se llevó a cabo la diligencia, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debe contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

² Los elementos del tributo a fiscalizar son la participación de trabajadores en las utilidades y los gastos.

³ Cabe mencionar que la Administración también reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta por gastos de ejercicios anteriores y por gastos no sustentados por las sumas de S/ 28 260,00 y S/ 25 280,00, respectivamente, los cuales no fueron impugnados, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Resolución de Determinación N°

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que 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 respecto al pago de penalidades, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07844-3-2012 y 17929-3-2013, que los convenios privados pueden generar responsabilidades contractuales, y es sobre la base de estas que la parte que no cumple sus obligaciones debe asumir las consecuencias que de ellas se derivan.




Que asimismo, en las Resoluciones N° 07734-4-2017 y 015692-10-2011 se ha indicado que para efecto de deducir un concepto de penalidad por incumplimiento de contrato, se requiere que el contrato prevea esta obligación, siendo que en caso contrario el pago efectuado por dicho concepto carecería de sustento.

Que de acuerdo con la norma y criterios citados, para tener derecho a la deducción del gasto derivado de una penalidad, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, no solo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que la respalde, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que se tenía la obligación de efectuar el pago basado en una cláusula penal como consecuencia del incumplimiento contractual.

- Cuenta 6561009 – Bienes no activables

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.2 de la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 6011 a 6018, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por la suma de S/ 113 808,00 por los gastos anotados en la Cuenta 6561009 – Bienes no activables, al considerar que la recurrente no acreditó que el citado importe corresponda a una penalidad pactada con _____ por tickets errados y ventas no reportadas, sustentándose en el Punto 2.5 del Resultado del Requerimiento N° _____ y amparándose en lo dispuesto en los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° _____ de fojas 5822 a 5824, se aprecia que la Administración observó gastos contabilizados en el ejercicio 2013 en la Cuenta 6561009, según el detalle consignado en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de foja 5819, por lo que le solicitó a la recurrente lo siguiente: i) Indicara por escrito los motivos que originaron cada uno de los citados gastos, ii) Sustentara con documentación fehaciente la realidad de las operaciones y/o la relación de causalidad de los importes detallados en dicho anexo y su relación con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente, por lo que debía presentar los comprobantes de pago de compras, contratos y adendas suscritos con los proveedores, documentación de autorización de aceptación de servicios, acuerdos, comunicaciones efectuadas, valorizaciones, informes de resultados obtenidos, manuales y/o procedimientos de control interno, contable y/o tributario, así como los controles de seguimiento efectuados para verificar su aplicación, vouchers contables, memorándum y otra documentación pertinente que sustente las citadas operaciones, asimismo de corresponder sustentar la cancelación con el medio de pago de acuerdo a lo previsto en la Ley N° 28194; iii) Análisis de la composición de los importes que conforman las operaciones señaladas en el referido anexo; iv) Proporcionara en dispositivo de almacenamiento CD o memoria USB el archivo en formato Excel del análisis detallado en el acápite anterior, e v) Identificar el gasto con su respectivo ingreso.

   4 91



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 26 de noviembre de 2015, de fojas 5024 a 5034, indicó que suscribió con la empresa un contrato de franquicia, mediante el cual se estableció que brindaría los servicios de impulso, promoción, ventas y marketing, conforme al plan y sistema empresarial desarrollado por dicha empresa, y que involucraba la autorización para el uso de los signos distintivos de la misma, siendo que dichos servicios se llevarían a cabo mediante la administración y gestión integral de los puntos de venta a nivel nacional de los productos y servicios de

Que señaló que en el marco del referido contrato se acordaron penalidades contractuales por eventos o demoras dentro del procedimiento y ejecución del servicio que pudiera devenir en perjuicio de entre los cuales se encontraba los supuestos de penalidad por tickets errados y ventas no reportadas dentro de los plazos establecidos. Precisa que se pactó fecha de corte para el envío de información, siendo que cualquier demora o el incumplimiento de los plazos podían conllevar al pago de alguna penalidad.

Que agregó que según la operatividad del negocio referido a la promoción y venta de los productos y servicios de una vez concretada la venta, esta debía de sustentarse con la documentación pertinente, esto es, mediante los formatos firmados, tickets de venta, contratos, entre otros, siendo que el incumplimiento o el retraso en la entrega de dicha información ocasionó la penalización según las cláusulas del contrato, al generarse un perjuicio a dicha empresa.

Que en el Punto 2.5 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 5800 a 5804, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que las Facturas N° emitidas por consignaban como glosa "Venta de equipos, según listado adjunto" y no el concepto de penalidad; además que, conforme con el Anexo N° 2 del contrato de franquicia suscrito con la recurrente podría tener los equipos celulares bajo la modalidad de consignación por un período máximo de 90 días, siendo que los equipos no vendidos serían facturados por dicha empresa a la recurrente al precio de la última orden de compra, y que este habría sido el motivo por el cual se emitieron las facturas antes mencionadas.

Que agregó que los archivos Excel denominados "Penalidad Ventas no reportadas / Tickets errados F1-F2", adjuntados por la recurrente, eran listados que contenían datos tales como mes, tipo de penalidad, número de factura, entidad, punto de venta, localidad, descripción, teléfono, serie/sin card, fecha de alta, sub producto, valorizado y promotor, los cuales por sí solos no sustentaban que los comprobantes de pago observados hubiesen sido emitidos por penalidades; además que la recurrente no especificó que significaban F1 y F2.

Que respecto al correo electrónico presentado por la recurrente, señaló que se advirtió que enviaría luego de 48 horas el resultado final de las liquidaciones pendientes y errores para que la recurrente procediera a cobrárselo a la fuerza de ventas, por lo que si bien en un primer momento esta asumió los gastos por penalidades, tales desembolsos se recuperaban mediante el descuento a su fuerza de ventas efectuando denuncias ante el Ministerio Público.

Que en ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó con documentación fehaciente que los comprobantes de pago acotados, emitidos por correspondían a penalidades, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 113 808,00, consignado en la Cuenta 65610009 – Bienes no activables.

Que mediante el Requerimiento N° de fojas 5780 a 5783, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo bajo análisis detallado en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de foja 5779.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 11 de febrero de 2016, de fojas 4454 a 4472, indicó que debía tenerse en cuenta el flujo operativo de conciliación de ventas y las empresas que intervenían en el proceso de venta.

Que al respecto, refirió que ella era la encargada de promocionar y realizar la venta de cara al cliente (consumidor final) y que para el procedimiento de venta utilizaba la plataforma K & L (sistema informático) proporcionada por _____ en la que se ingresaban diversos datos de identificación de la venta, entre ellos, el número de ticket (comprobante de pago por la venta de equipos celulares), número de caja de la entidad *retail* en la que se encontraba el punto de venta, serie del equipo, etc., y que luego reportaba las ventas a la citada empresa (liquidaciones), debiendo a su vez remitir los expedientes que sustentaban dichas ventas, esto es, los contratos firmados con el consumidor final, copia de los tickets, etc., y que en caso _____ le reportara que algunas ventas tenían alguna inconsistencia, debía de levantar las observaciones formuladas con la documentación correspondiente.

Que manifestó que la entidad *retail* era la encargada de emitir el comprobante de pago al consumidor final (ticket) y recaudar el cobro del mismo por la venta de los equipos móviles. Asimismo, le reportaba a _____ los tickets generados.

Que agregó que _____ se encargaba de realizar los cruces de información entre lo informado por la entidad *retail* y lo reportado por la recurrente⁴, toda vez que para poder realizar el cobro a la entidad *retail* de los equipos vendidos la citada empresa debía de sustentar las ventas con las copias de los tickets, es por ese motivo que debía de efectuar el alta de las inconsistencias detectadas, y en caso estas no fueran subsanadas, _____ procedía a facturarle las penalidades correspondientes a los faltantes (F1 y F2).

Que alegó que la penalidad por faltantes se encontraba estipulada en el "Addendum al contrato de franquicia empresarial" y que debía de tener en consideración que los faltantes correspondían a las inconsistencias que no llegaron a conciliarse. Asimismo, agregó que el faltante F1 se refería a las ventas no reportadas, es decir, que el registro proporcionado por el franquiciado (la recurrente) no contaba con la información del ticket de la operación efectuada ni el número de la caja de la entidad *retail* en la cual se habría producido el alta; mientras que, el faltante F2 correspondía a los casos en los cuales si bien se consignaron el número de ticket y/o el número de caja de la entidad *retail*, estos no concordaban con la información proporcionada por dicha entidad *retail*, siendo que cuando la recurrente no cumpliera con entregar los tickets que sustentaran las ventas registradas, _____ procedería a facturarle el valor del precio de venta de los equipos correspondientes a tales ventas.

Que mencionó que de los correos electrónicos adjuntados se podía advertir que le comunicó los faltantes detectados dentro del proceso de conciliación de ventas, informándole de las inconsistencias que debían de ser revisadas y sustentadas, y en caso estas fueran levantadas recibía las comisiones pactadas, caso contrario se le procedía a facturar el precio de venta del equipo.

Que manifestó que _____ era propietaria de los equipos que se ponían en exhibición en los diversos puntos de venta que mantenía, para lo cual realizaba el traslado desde sus bodegas a las de la entidad *retail*, conforme se advierte de las guías de remisión, en ese sentido, la consignación era entre la mencionada entidad y la empresa _____ mientras que la recurrente solo tenía la custodia de los equipos, evitando acumular equipos obsoletos que se encuentren por más de noventa días dentro de los *stocks*.

⁴ Realizaba los cruces de información entre sus plataformas informáticas para validar las altas realizadas versus los tickets emitidos.



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que en ese sentido, indicó que le remitía dentro del mes las liquidaciones que tenían observaciones y que no pasaban a ser comisionables, al constituir faltantes F1 y F2, por lo que procedía a revisar tales observaciones y a efectuar los descargos correspondientes, siendo que la mencionada empresa le facturaba como penalidades el precio de venta del equipo cuya observación no era levantada. Asimismo, precisó que la mecánica de trabajo con se realizaba a través de correspondencia con información en tablas en Excel, siendo que dichos documentos de conciliación coinciden con los anexos que se adjuntan a las facturas por penalidades; en ese sentido, señaló que la naturaleza del gasto no puede desconocerse solo por la glosa de la factura, sin tener en cuenta los acuerdos contractuales y comerciales.

Que en el Punto N° 3 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 5767 a 5773, la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y señaló que se modificó el numeral 28 de la cláusula trigésimo tercera del contrato de franquicia antes citado, en la que se estableció que le facturaría a la recurrente los equipos no liquidados o liquidados de manera incorrecta al precio de venta al público, por lo que la recurrente consideró que las diferencias provenían del incumplimiento de la presentación de los documentos que versaban de las altas o ventas de los equipos, debido a que las liquidaciones y/o ventas reportadas no contaban con el ticket de la operación, es decir, no tenían el registro del número del comprobante de pago, determinándose Faltantes F1 – ventas no reportadas o cuando se consignaba un número de comprobante o ticket que no correspondía se incurría en los Faltantes F2 – Tickets errados, más no eran producto de pérdidas y/o hurtos de los equipos, en ese sentido las inconsistencias fueron consideradas como faltantes y que ese fue el motivo por el cual emitió las facturas observadas como “venta de equipo”; sin embargo, la recurrente no presentó documentación que acredite que fuese una penalidad, sino que adjuntó correos electrónicos en donde se señalaron las determinaciones de las liquidaciones que originan las inconsistencias detectadas por las cuales acreditan dichas inconsistencias, mas no que estas constituyan penalidades.

Que precisó que debía tenerse en cuenta que *el referido numeral 28 de la cláusula trigésimo tercera del contrato de franquicia antes citado no estipuló ninguna penalidad, sino que correspondía a las obligaciones y derechos que asumiría la recurrente respecto de los equipos, y que más bien en el Anexo N° 2 “Modelo de Consignación a 90 días” se dejó establecido que la recurrente podía tener los equipos celulares bajo la modalidad de consignación por un periodo máximo de 90 días calendario para la venta a clientes finales, y que una vez transcurrido dicho plazo serían facturados por a la recurrente al precio de la última orden de compra, procediendo a descargar los equipos facturados de su stock y a transferirle la propiedad de los mismos, por lo que la naturaleza de la operación consignada en los comprobantes de pago corresponden a una venta de equipo y no a una penalidad.*

Que manifestó que del contrato, adendas, circulares y de las comunicaciones cursadas con no se señaló que las facturas observadas correspondían a gastos por penalidades por faltantes F1 y F2, *toda vez que estas no se encontraban estipuladas en el contrato de franquicia*, siendo recién incorporadas en la renovación del referido contrato vigente desde el año 2014, por lo que no sería de aplicación al período fiscalizado.

Que en ese sentido, concluyó que le facturaba a la recurrente los equipos como “venta de equipo”, por lo tanto la recurrente debió de activar dichos equipos, procediendo a mantener el reparo bajo análisis.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 113 808,00, consignado en la Cuenta N° 65610009 – Bienes no activables, al considerar que los comprobantes de pago observados emitidos por correspondían a “ventas de equipos” y no a penalidades que debía asumir la recurrente por las inconsistencias detectadas en las altas de liquidaciones por ventas no reportadas o tickets errados, toda vez que esta no acreditó que hubiese pactado alguna penalidad por dicho concepto.

f k / 7 n



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que conforme se advierte del Resumen Estadístico de Fiscalización, de fojas 5875 a 5889, se aprecia que la Administración indicó que la actividad principal de la recurrente es la prestación de servicios de publicidad, conceptualización, desarrollo y producción de campañas y actividades promocionales y de venta, servicios de *merchandising* (solución integral en el lanzamiento, mercadeo y desarrollo de productos y servicios), *marketing* (marketing relacional, CRM, desarrollo y planeamiento de estrategias, plan de marketing, *trade marketing*, gestión estratégica y *branding*).

Que obran a fojas 4854 a 4874, el Contrato de Franquicia Empresarial suscrito entre _____ y la recurrente el 1 de setiembre de 2011, siendo que en la cláusula tercera se indicó que el objeto social principal de la recurrente era brindar servicios de impulso promoción, ventas, marketing u otros servicios, por lo que se encontraba interesada en ser autorizada por la empresa _____ para desarrollar tales actividades, conforme al plan y sistema empresarial que había desarrollado dicha empresa para promocionar sus productos y servicios⁵.

Que en la cláusula quinta se señaló que la empresa _____ autorizó a la recurrente a usar el plan y sistema empresarial referido en el área geográfica, el uso de los signos distintivos del negocio, la licencia *Know How*, contenido en el Manual de Operaciones y la entrega de toda la información necesaria, así como capacitación suficiente que coadyuven a la satisfactoria instalación y operación del negocio licenciado y que la recurrente le brindaría los servicios de comercialización de los productos y servicios Movistar, precisándose en la cláusula octava que la gestión y administración de los negocios que realizara la recurrente serían de su exclusiva responsabilidad.

Que en las cláusulas undécima, duodécima y décimo cuarta se dispusieron que como consecuencia de la comercialización de los bienes y servicios de _____ esta se comprometió a abonar a la recurrente el bono por gestión que figuraba en el Anexo N° 3 del citado contrato, de foja 5514, en el que se indicó que esta recibiría un bono cuyo monto variaría mensualmente y que sería otorgado siempre que la recurrente cumpliera con la cantidad de altas del mes comunicadas a la mencionada empresa dentro de los cinco primeros días del mes. Asimismo, que la recurrente solicitará el pago correspondiente por los servicios realizados, mediante liquidaciones al término de cada mes, las mismas que servirían de sustento a las facturas correspondientes, las que deberán de ser presentadas conjuntamente con el certificado de conformidad correspondiente, siendo que el pago se haría efectivo a los 60 días calendario, contados a partir de la recepción de las facturas en las oficinas de _____, sin observaciones.

Que a su vez se señaló en dicho documento, que la contraprestación pactada sería pagada a la recurrente siempre que los servicios hubieran sido ejecutados conforme a lo pactado; además que, las facturas y los documentos sustentatorios presentados serían aprobados por las distintas áreas involucradas de _____ dentro de los plazos establecidos.

Que en los numerales 34 a 36 de la Cláusula Trigésimo Tercera referida a las "Obligaciones y Derechos del Franquiciado", se estableció que la recurrente se encargaría del control diario de las ventas, liquidaciones, de los stocks y de los informes que solicitara _____ que le entregaría a la citada empresa, entre otros, un reporte semanal de ventas (por punto de venta, promotor, número de serie de equipos, producto, fecha) y los expedientes de venta – recepción y entrega, boletas y facturas emitidas, liquidaciones de puntos de ventas (incluyendo datos de caja y ticket, IMEI del equipo celular, IMEI del chip), prospectos de baja y otros que la citada empresa solicitara oportunamente.

⁵ En la segunda cláusula del citado contrato se indicó que Telefónica Móviles había desarrollado un plan y un sistema empresarial para proporcionar al público información completa y suficiente sobre los productos y servicios _____ que incluía elementos de propiedad industrial.

_____ 8 _____



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que el 14 de marzo de 2013, la recurrente y la empresa _____ suscribieron el documento denominado "Addendum al contrato de Franquicia Empresarial", de fojas 4425 y 4426, mediante el cual modificaron el numeral 28 de la Cláusula Trigésimo Tercera del contrato de franquicia antes detallado, estableciéndose, entre otros, que *la referida empresa le facturaría a la recurrente los equipos (correspondientes a altas) no liquidados o liquidados de manera incorrecta al valor de precio de venta al público indicado en el portal de canales*, señalándose que las modificaciones contenidas en dicho addendum tenían plena vigencia y surgían efectos desde la fecha de suscripción del contrato principal.

Que de la documentación que obra en autos, se advierte que _____ era propietaria de los equipos móviles entregados en consignación a las entidades *retail*⁶, según se advierte de las guías de remisión remitidas a dichas entidades⁷ que obran a fojas 5520 a 5529, en donde se ubicaban los puntos de venta de tales equipos, y que dicha entidad sería la encargada de emitir los comprobantes de pago al consumidor final, y de realizar el cobro por la citada operación, para posteriormente reportar a la empresa los tickets generados por las ventas que se hubieran efectuado; siendo que conforme al contrato antes glosado, la recurrente se encargaba de promocionar los productos y servicios de a los consumidores finales.

Que asimismo, la recurrente tenía dentro de sus obligaciones el ingresar los datos de identificación de las ventas realizadas en las entidades de *retail* en el sistema de _____ consignando para ello el número de ticket (comprobante de pago), número de caja de la entidad *retail*, serie del equipo, etc., y posteriormente remitir los expedientes en físico que sustentaban dichas ventas, esto es, los contratos firmados con el consumidor final, copia de los tickets, etc.

Que asimismo, _____ procedía a realizar el cobro de los importes recaudados por la entidad *retail* de los equipos vendidos, motivo por el cual efectuaba cruces entre lo informado por la citada entidad y lo reportado por la recurrente en las liquidaciones de venta, y que en caso se detectara alguna inconsistencia, estas eran informadas a la recurrente para que procediera a subsanarlas, caso contrario procedía a facturarle el precio de venta de los equipos consignados en las mencionadas liquidaciones⁸.

Que de lo expuesto se aprecia que los equipos móviles eran entregados por _____ en consignación a las entidades *retail*, encargándose la recurrente de prestarle a la referida empresa el servicio de impulso de venta de los referidos equipos y percibiendo como contraprestación una comisión por las altas (ventas) sustentadas en liquidaciones aprobadas, según lo estipulado en el contrato de franquicia, no habiendo la Administración cuestionado el flujo operativo de la venta de los productos y servicios de Telefónica Móviles antes detallado.

Que ahora bien, obran a fojas 4810, 4817, 4826, 4834 y 4838, las Facturas N° _____, emitidas el 4, 27 de setiembre y 20 de diciembre de 2013, y 12 de febrero de 2014, respectivamente por Telefónica Móviles S.A. por el concepto de "venta de equipos según listado anexo", siendo que de los listados anexos a tales comprobantes de fojas 4807 a 4809, 4815, 4820 a 4822, 4816, 4824, 4825, 4827 a 4833, 4835 a 4837, se aprecia que consignan "Penalidades por ventas no reportadas o tickets errados - F1 y F2", indicándose el mes al que corresponden, el tipo de penalidad (F1 o F2), el punto de venta (entidad *retail*), y la descripción de los equipos móviles por los cuales se detectaron tales inconsistencias.

Que asimismo, se ha consignado en el rubro **Observaciones** de las citadas Facturas N° _____ la glosa "Ventas de mayo de _____"

⁶ Tales como _____ entre otros, ubicados en Lima y en Provincias.

⁷ En las citadas guías se advierte que el motivo de traslado es el de "consignación".

⁸ Según se aprecia del documento que obra a foja 4799.

f ↙ |⁹ 9



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

2013", "Ventas de abril de 2013", "Ventas de junio de 2013", "Ventas de julio de 2013", "Ventas de agosto de 2013" y "Ventas de diciembre de 2013", respectivamente⁹.

Que conforme ha señalado la recurrente en el curso de la fiscalización, el concepto F1 correspondía a las ventas no reportadas, es decir, que el registro proporcionado por el franquiciado (la recurrente) no contaba con la información del ticket de la operación efectuada ni el número de la caja de la entidad *retail* en la cual se habría producido el alta; mientras que, el F2 correspondía a los casos en los cuales si bien se consignaron el número de ticket y/o el número de caja de la entidad *retail*, estos no concordaban con la información proporcionada por dicha entidad *retail*.

Que la Administración sostiene que tales conceptos no se encontraban contemplados en el rubro "Penalidades" previsto en la Cláusula Cuadragésimo Primera del contrato celebrado por la recurrente con sino en el rubro "Obligaciones y Derechos del franquiciado", por lo que no podían aceptarse como tales, siendo que además el comprobante de pago no fue emitido como penalidad sino por el concepto "venta de equipos", y que correspondía a la aplicación de lo estipulado en el Anexo 2 – Modelo de Consignación a 90 días.

Que sobre el particular cabe señalar, que conforme se ha señalado precedentemente, en el addendum del contrato celebrado por y la recurrente¹⁰, se previó la obligación contractual de esta última de pagar la facturación de los equipos correspondientes a altas no liquidadas (ventas no reportadas) o liquidadas de manera incorrecta (liquidados con información incorrecta), por lo que el hecho que dicha obligación no estuviese prevista en el rubro de Penalidades del contrato, no enerva la obligación contractual asumida por la recurrente, pues las altas no liquidadas o liquidadas de manera incorrecta implicaban el incumplimiento de las obligaciones de la recurrente y generaban un perjuicio a Telefónica Móviles S.A. dado que el no contar con el ticket de venta le impedía efectuar el cobro a la entidad *retail* por la venta del equipo al consumidor final, teniendo en tal sentido dicho concepto la naturaleza de una penalidad, lo que no se ve enervado por la glosa señalada en el comprobante de pago¹¹, dadas las características del supuesto en que se efectúa el pago.

Que de otro lado, si bien la Administración señala que dicha facturación por "venta de equipos" corresponde a lo previsto en el Anexo 2 – Modelo de Consignación a 90 días¹², ello no se encuentra evidenciado en autos, puesto que de conformidad con lo dispuesto en el citado Anexo 2, fojas 5515 y 5516, dicho supuesto se producía en casos de equipos que hubieran excedido los 90 días en modalidad de consignación, aspecto este último que no está acreditado respecto de los bienes que se encuentran detallados en los anexos a los comprobantes de pago observados..

⁹ Asimismo, obran a fojas 4383 a 4400, 4412 a 4419 y 4799, los correos electrónicos cursados entre y la recurrente, en los que se le informó de las inconsistencias detectadas en las liquidaciones de venta, a fin de que pueda sustentar dichas observaciones mediante la entrega de los ticket emitidos por las ventas efectuadas u otros documentos y pueda proceder al cobro de los importes recaudados por las entidades de *retail* en los cuales se ubican los puntos de venta.

¹⁰ El que tenía plena vigencia y surtía efectos desde la fecha de suscripción del contrato principal (1 de setiembre de 2011), aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración.

¹¹ Cabe indicar que en la Resolución N° 05018-1-2019, este Tribunal señaló que la glosa del comprobante que sustentaba el gasto que era materia de observación por la Administración (con el concepto renta por alquiler de un inmueble), no enervaba que el pago efectuado correspondía a una penalidad por un incumplimiento contractual por no respetar el plazo forzoso de arrendamiento.

¹² El que señala que el Franquiciado (la recurrente) podrá tener los equipos celulares bajo la modalidad de consignación por un periodo máximo de 90 días calendario para la venta a clientes finales, pasados los 90 días los equipos celulares no vendidos serían facturados por el Franquiciante () al franquiciado al precio de la última orden de compra del franquiciante. Siendo que el cálculo de los 90 días se contabiliza desde la primera entrega de los equipos al franquiciado. Se emitiría una factura al mes por los casos de equipos que cada semana hayan excedido los 90 días bajo la modalidad de consignación (rango de 91 días a +).

X v J 10 g



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que asimismo, cabe mencionar que se tratan de inconsistencias de ventas registradas por la recurrente (ticket errados o ventas no reportadas), por lo que los equipos celulares ya fueron vendidos al consumidor final, como incluso reconoce la Administración a foja 5904¹³, y que se evidencia de lo señalado en el rubro Observaciones de tales comprobantes (que hacen alusión a las Ventas de abril a junio, agosto y diciembre de 2013), por lo que los equipos móviles por los cuales se emitieron las liquidaciones que contenían las referidas inconsistencias no se encontraban en poder de la recurrente ni de _____ en tal sentido, no podría considerarse que estamos a una compra venta de equipos en virtud del Anexo N° 2 "Modelo de Consignación a 90 días" como alega la Administración.

Que estando a lo expuesto, de la evaluación conjunta de la documentación antes referida se tiene que la recurrente ha demostrado fehacientemente que según el contrato celebrado con su cliente _____ asumió el pago de penalidades en caso de incumplimiento de sus obligaciones, por lo que el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo afirmado por la Administración respecto a que la recurrente mediante las denuncias y los procesos seguidos ante el Ministerio Público, volvería a deducir el gasto acotado, es preciso mencionar que aquella no ha acreditado que los bienes vinculados a tales procesos correspondan a los consignados en las facturas acotadas, por lo que carece de sustento lo señalado en sentido contrario.

Que finalmente, con relación a lo indicado por la Administración en el sentido que del contrato, adendas, circulares y de las comunicaciones cursadas con _____ no se señaló que las facturas observadas correspondían a gastos por penalidades, toda vez que estas no se encontraban estipuladas en el contrato de franquicia, siendo recién incorporadas en la renovación del referido contrato vigente desde el año 2014, por lo que no sería de aplicación al período fiscalizado, cabe señalar que según lo antes indicado, la recurrente y _____ pactaron expresamente en el documento denominado "Addendum al contrato de Franquicia Empresarial", de fojas 4425 y 4426 que esta última le facturaría a la recurrente los equipos (correspondientes a altas) no liquidados o liquidados de manera incorrecta al valor de su precio de venta al público, el cual se encontraba vigente para el período materia de análisis, por lo que carece de sustento lo alegado en sentido contrario.

- Cuenta 6561009 – Bienes no activables

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.2 de la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 5999 a 6005 y 6018, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por la suma de S/ 132 063,00, por los gastos anotados en la Cuenta 6561009 – Bienes no activables, al considerar que la recurrente no acreditó que el citado importe corresponda a una penalidad pactada con _____ por faltantes de equipos, sino que constituía una venta de bienes, por lo que correspondía considerarlo como un activo, sustentándose en el Punto 2.6 del Resultado del Requerimiento N° _____ y amparándose en lo dispuesto en los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° _____ de fojas 5822 a 5824, se aprecia que la Administración indicó que observó gastos contabilizados en el ejercicio 2013, según el detalle consignado en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de foja 5819, por lo que le solicitó lo siguiente: i) Indicara por escrito los motivos que originaron cada uno de los citados gastos, ii) Sustentara con documentación fehaciente la realidad de las operaciones y/o la relación de causalidad de los importes detallados en dicho anexo y su relación con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente, por lo que debía de presentar los comprobantes de pago de compras, contratos y adendas suscritos con los

¹³ Al señalar que _____ factura a la recurrente como "venta de equipos", aquellos que si bien fueron dados de alta, es decir, vendidos, no fueron sustentados con el ticket correspondiente.

   11 



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

proveedores, documentación de autorización de aceptación de servicios, acuerdos, comunicaciones efectuadas, valorizaciones, informes de resultados obtenidos, manuales y/o procedimientos de control interno, contable y/o tributario, así como los controles de seguimiento efectuados para verificar su aplicación, vouchers contables, memorándum y otra documentación pertinente que sustente las citadas operaciones, asimismo de corresponder sustentar la cancelación con el medio de pago de acuerdo a lo previsto en la Ley N° 28194; iii) Análisis de la composición de los importes que conforman las operaciones señaladas en el referido anexo; iv) Proporcionara en dispositivo de almacenamiento CD o memoria USB el archivo en formato Excel del análisis detallado en el acápite anterior y v) Identificar el gasto con su respectivo ingreso.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 26 de noviembre de 2015, de fojas 5024 a 5034, indicó que suscribió un contrato con la empresa [redacted] mediante la cual se comprometió a prestar los servicios de administración y gestión integral de sus puntos de venta, así como la comercialización de sus productos y servicios, por lo que a su vez asumió como una de sus obligaciones la custodia de los equipos celulares de propiedad de dicha empresa, y que en caso estos se perdieran debía de abonar el monto equivalente al costo del bien; en consecuencia, tales desembolsos deben de ser considerados como penalidades debido a que tiene como finalidad resarcir los daños y perjuicios que las pérdidas irrecuperables pudieran haber causado.

Que agregó que los equipos celulares que se encontraban en custodia eran existencias de propiedad de [redacted] y que se encargaba de gestionar de manera integral su comercialización en los puntos de ventas asignados por la referida empresa, por lo que solo se limitó a prestar servicios de administración, gestión integral y comercialización, además que las penalidades asumidas cumplen con el principio de causalidad, toda vez que estas se configuraban a modo de gastos indemnizatorios o resarcitorios que buscaban cubrir eventualidades que resultaban comunes en las relaciones comerciales.

Que en el Punto 2.6 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 5795 a 5799, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que las facturas acotadas fueron emitidas por [redacted] por la glosa de "Venta de equipos GSM y Simcards", y no por penalidades.

Que indicó que si bien en el contrato de franquicia se estableció que la recurrente sería responsable por la pérdida, hurto y/o robo de los equipos terminales de telefonía celular, esta no acreditó que se tratara de faltantes.

Que en tal sentido, señaló que los cuadros Excel presentados por la recurrente no tenían el logo de ningún tipo ni firma alguna, solo contenían, entre otros, la serie, nombre de la factura, fecha, factura, provincia, entidad, el precio unitario, y como motivo varios conceptos no solo faltantes, por lo que estos no sustentaban que los comprobantes de pago emitidos por [redacted] correspondían a penalidades por faltantes, toda vez que no se ha proporcionado documentación que acredite que realmente corresponda a dicho concepto. Asimismo, agregó que si bien la recurrente presentó el documento denominado "Control de Stock, Equipo Telefónica", el cual contenía Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, detallando el artículo, saldo inicial, ingreso, ventas, faltante, devoluciones y el saldo final, este al no estar valorizado no se puede corroborar que los equipos consignados como faltantes en los mencionados cuadros Excel correspondan a los faltantes indicados en el referido documento.

Que respecto a las denuncias policiales y expedientes ante el Ministerio Público por robo y/o pérdida, señaló que la recurrente no acreditó que estas se encuentren vinculadas a los faltantes que habría facturado [redacted]; además que, algunas de estas se encontraban en trámite u otros fueron resueltos en el ejercicio 2014, siendo que los faltantes son cobrados al personal de la empresa.

12 99



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que en ese sentido, concluyó que de la documentación presentada no se apreció que los comprobantes de pagos emitidos por [redacted] por la suma total de S/ 132 062,81 correspondían a una penalidad, sino a la venta de equipos, las cuales debieron de ser registradas como activos, por lo que procedió a reparar dicho importe.

Que mediante el Requerimiento N° [redacted] de fojas 5780 a 5783, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración le solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo bajo análisis detallado en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de foja 5779.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 11 de febrero de 2016, de fojas 4454 a 4472, indicó que tenía como parte de sus obligaciones contractuales la custodia de los equipos que se mantenían en las bodegas de los puntos de venta, para lo cual realizaba inventarios con el fin de mantener el control de estos equipos. Asimismo, refirió que las penalidades asumidas por faltantes de equipos, no pueden ser calificadas como compraventa, pues en ningún momento se acordó que pudiera existir la transferencia de propiedad de los bienes perdidos.

Que señaló que como parte del procedimiento del área logística, se realizaban controles de inventarios conjuntamente con [redacted] y que dentro del citado proceso se determinaron faltantes de equipos, por lo que de conformidad con lo estipulado en el contrato de franquicia, le correspondía asumir los gastos resarcitorios e indemnizatorios.

Que alegó que de acuerdo a lo pactado con la referida empresa debía de remitir a [redacted] los equipos que cumplía con los días máximos de antigüedad, por lo que coordinaba con esta el recojo de los equipos en los puntos de venta hacia los almacenes de [redacted] que los recojos se sustentaban con las actas de envió, y que en caso existieran diferencias en los controles de inventario entre ambas partes, debía de acreditar con las actas correspondientes que los equipos habían sido recogidos de los puntos de venta, en caso no cumpliera con enviar la documentación sustentatoria de tales diferencia, [redacted] le facturaba el monto del valor de venta del equipo.

Que mencionó que [redacted] le notificaba regularmente las diferencias encontradas respecto al control del *stock*, por lo que debía de efectuar sus descargos comunicando el estado de las series con observación, y en caso existieran faltantes detectados en la toma de inventarios debía de comunicarle a la referida empresa para proceda a facturarle los citados faltantes.

Que reiteró que [redacted] y las entidades *retail* eran quienes mantenían una relación comercial de "consignación por compra venta", dado que las guías de remisión se emitían entre ambas empresas. Asimismo, indicó que la entidad *retail* era la encargada de emitir el comprobante de pago por la venta de los equipos, y que ella solo se limitaba a prestar servicios de administración, gestión integral y comercialización, y que en caso se generasen penalidades por falta de inventarios, estas le eran facturadas por [redacted] al valor de venta del equipo; en ese sentido, los comprobantes de pago observados eran emitidos por los gastos por penalidades por faltantes de inventario.

Que manifestó que [redacted] le comunicaba las observaciones de inventario detectadas, encontrándose obligada a presentar sus descargos e informar el monto de los equipos faltantes, por lo que estamos ante una penalidad por falta de inventario.

Que en el Punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 5763 vuelta a 5767, la Administración señaló que del contrato de franquicia suscrito con [redacted] se establecieron penalidades producto de las diferencias detectadas entre el inventario físico y el stock que se mantenía en los sistemas, y que en el Anexo N° 2 "Modelo de Consignación a 90 días" se indicó que el monto de la penalidad sería equivalente a las diferencias detectadas, debiendo de tenerse en cuenta que la recurrente podía tener los equipos celulares bajo la modalidad de consignación (no custodia) por

 13 gr



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

un período máximo de 90 días para la venta a clientes finales, y que luego de transcurrido dicho plazo le facturaría a la recurrente tales equipos al precio de la última orden de compra, descargando de su stock dicho bien y procediendo a transferir la propiedad de los mismos a la recurrente.

Que indicó que _____ emitió los comprobantes de pago acotados con la glosa "Venta de equipos y Simcard" y no como penalidad por faltantes como alegó la recurrente, toda vez que si bien para la recurrente se trataba de un faltante por diferencia de inventario, para _____ era una venta del equipo y no una indemnización y/o resarcimiento, al ser la recurrente la responsable de los equipos entregados en consignación, por lo que estos debieron de ser activados o en caso se hubieran perdido, por hurto o robo, se debía de cumplir con los requisitos previstos en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agregó que la recurrente recupera el importe de los equipos facturados a través de las denuncias policiales y expedientes judiciales presentados, las cuales serían resueltas en el ejercicio 2014, y que otras se encontraban en proceso, por lo que cuando se resolvieran constituirían gastos deducibles, por lo tanto no procedía considerarlo como gasto del ejercicio 2013 materia de fiscalización.

Que manifestó que de los cuadros en Excel adjuntados se observó que algunos equipos facturados tenían más de 120 días, lo que corrobora que estos fueron emitidos en aplicación del Anexo N° 2 del contrato de franquicia, antes glosado, no habiéndose acreditado que se trataba de faltantes. Asimismo, de los formatos de tomas de inventario físico presentados por la recurrente se advirtió que habían equipos que sobrepasaron los 90 días, y que no era posible determinar que los equipos consignados en los comprobantes de pago acotados se encontraran anotados como faltantes.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 132 063,00, consignado en la Cuenta N° 6561009 – Bienes no activables, por cuanto los comprobantes de pago observados fueron emitidos por _____ por el concepto de "venta de equipos GSM y Simcards", en virtud de lo dispuesto en el Anexo N° 2 – "Modelo de Consignación de 90 días", por lo que constituía una venta, no habiendo la recurrente acreditado que se trataba de penalidades derivadas de la liquidación de faltantes de equipos producto de las diferencias detectadas entre el inventario físico y el stock que se mantenía en sus sistemas y por ende el citado importe no debía de ser considerado como una penalidad.

Que conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes, _____ es propietaria de los equipos celulares dados en consignación a las entidades de *retail*, y la recurrente le brinda los servicios de impulso de ventas de los citados bienes en los puntos de venta, asumiendo la obligación de custodia sobre dichos bienes.

Que por otro lado, en el numeral 35 de la Cláusula Trigésimo Tercera del Contrato de Franquicia de 1 de setiembre de 2011, de foja 4865, se establece que la recurrente se encontraba obligada a entregar a _____, los reportes semanales de Inventarios de equipos. Así también, del citado contrato se aprecia que *la recurrente era responsable por la pérdida, hurto o robo de equipos terminales de telefonía celular, y que _____ :A. le emitiría una factura a la recurrente por tales equipos al precio de adquisición.*

Que asimismo, en la cláusula Cuadragésima Primera del referido contrato se advierte que se dejó constancia que a la recurrente se le aplicaría una penalidad equivalente a las diferencias de inventarios detectadas en caso incumpliera con dicha cláusula.

Que de lo expuesto se aprecia que en las citadas cláusulas, ambas partes pactaron una obligación contractual mediante la cual se estipuló que la recurrente era la responsable por las pérdidas de los

✓ V / 14 ga



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

equipos celulares que se encuentren bajo su custodia, siendo su obligación reconocer a favor de la empresa el monto equivalente al costo de los equipos perdidos, por lo que el hecho que dicha obligación no estuviese prevista en el rubro de Penalidades del contrato, no enerva la obligación contractual asumida por la recurrente, siendo que ante el incumplimiento de las obligaciones de la recurrente se generó un perjuicio a por la pérdida de sus equipos, teniendo en tal sentido dicho concepto la naturaleza de una penalidad, lo que no se ve enervado por la glosa señalada en el comprobantes de pago¹⁴.

Que ahora bien, obran a fojas 4751 y 4778, las Facturas N° emitidas por por el concepto de "Venta de equipos GSM / SIM card", a las cuales se les adjuntó listados que sustentaban la emisión de tales facturas en los que se consignaron la serie del equipo, el precio unitario, el punto de venta, y como observaciones "faltante Inventario General 2013", de fojas 4740 a 4750, 4754 a 4777.

Que asimismo, de fojas 1 a 4271, obra el control del Inventario de los equipos móviles realizado por la recurrente, en cumplimiento de lo previsto en el contrato de franquicia antes glosado, en los que detalló el modelo del equipo, la serie, la fecha de ingreso y los bienes que tenían el estado de faltante, así como los y firma del persona que efectuó el inventario; apreciándose que se encontraban anotados como faltantes bienes contenidos en los anexos de las facturas observadas antes citadas.

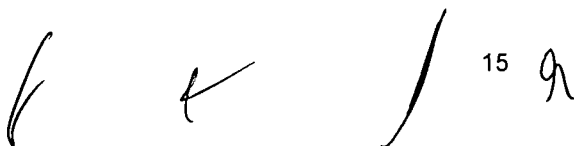

Que a modo de ejemplo, cabe indicar que se observa que los bienes con Serie contenidas en el anexo de la Factura N° foja 4777, han sido efectivamente registrados como faltante de inventario en las tiendas /provincias de Pucallpa según se aprecia de los Reportes de Inventario de fojas 4217 y 4263. Lo mismo se corrobora en el caso de los bienes registrados con las Series

contenidas en el anexo de la Factura N° foja 4749, que han sido efectivamente registrados como faltante de inventario en las tienda - Comas según se aprecia de los Reportes de Inventario de fojas 1994, 1989, 4774, 1977, 1977 y 1972.

Que en tal sentido, de la documentación presentada por la recurrente se tiene que las Facturas N° han sido emitidas por los faltantes de bienes y cuyos montos son asumidos por la recurrente como producto de la obligación contractual con los que tienen por objeto resarcir a por los daños y perjuicios que ha sufrido por la pérdida de los bienes de su propiedad, según lo pactado en el contrato de franquicia celebrado con la recurrente, en consecuencia, correspondía que sea considerado como un gasto deducible, por lo que, conforme con el criterio previsto en las Resoluciones N° 07734-4-2017 y 015692-10-2011 antes citadas, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo

Que de otro lado, respecto de las Facturas N° obran a fojas 4795 y 4785, se aprecia de los anexos adjuntos que sustentan su emisión, de fojas 4789 a 4794, 4783 y 4784, que las glosas de los bienes a diferencia de las facturas anteriormente analizadas, corresponden a los conceptos "Series con Inv. No disponible", "En riesgo de Obsolescencia", "Declarado sobrante Trade", "Enviado 6to corte 2013", "Enviado 7mo corte 2013", "Enviado 8vo corte 2013" y "Enviado 9vo corte 2013", y no como "faltantes", no encontrándose acreditado en autos que los bienes con las series allí descritas fueron considerados como faltantes en los registros de los Inventarios realizados por la recurrente, en tal sentido, al no encontrarse acreditado en autos que los montos pagados correspondían a una obligación contractual asumida por la recurrente, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondientes confirmar la apelada en tal extremo.

¹⁴ Idem Nota 11.

 15 



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que en cuanto a lo afirmado por la Administración respecto a que la recurrente mediante las denuncias y los procesos seguidos ante el Ministerio Público, volvería a deducirse el gasto, es preciso mencionar que aquella no ha acreditado que los bienes vinculados a tales procesos correspondan a los consignados en las facturas acotadas respecto de las cuales se ha revocado la apelada, por lo que carece de sustento lo señalado en sentido contrario.

- Cuenta N° 65930004 – Diferencia de precios

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.2 de la Resolución de Determinación N° [redacted] de fojas 5999 a 6001 y 6018, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el importe de S/ 75 829,00 registrado en la Cuenta N° 65930004 – Diferencia de precios /TM Mayo, Junio y Diciembre de 2013, al considerar que la recurrente no acreditó que el citado importe corresponda a una penalidad pactada con Telefónica Móviles S.A. por diferencias de precios no acreditadas, indicando que dicho reparo se sustentaba en los Puntos 2.7 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] y citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° [redacted] de fojas 5822 a 5824, se aprecia que la Administración indicó que observó gastos contabilizados en el ejercicio 2013, según el detalle consignado en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de foja 5819, por lo que le solicitó lo siguiente: i) Indicara por escrito los motivos que originaron cada uno de los citados gastos, ii) Sustentara con documentación fehaciente la realidad de las operaciones y/o la relación de causalidad de los importes detallados en dicho anexo y su relación con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente, por lo que debía de presentar los comprobantes de pago de compras, contratos y adendas suscritos con los proveedores, documentación de autorización de aceptación de servicios, acuerdos, comunicaciones efectuadas, valorizaciones, informes de resultados obtenidos, manuales y/o procedimientos de control interno, contable y/o tributario, así como los controles de seguimiento efectuados para verificar su aplicación, vouchers contables, memorándum y otra documentación pertinente que sustente las citadas operaciones, asimismo de corresponder sustentar la cancelación con el medio de pago de acuerdo a lo previsto en la Ley N° 28194; iii) Análisis de la composición de los importes que conforman las operaciones señaladas en el referido anexo; iv) Proporcionara en dispositivo de almacenamiento CD o memoria USB el archivo en formato Excel del análisis detallado en el acápite anterior y v) Identificar el gasto con su respectivo ingreso.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 26 de noviembre de 2015, de fojas 5024 a 5034, indicó que en el contrato de franquicia con [redacted] se advierte que se establecieron diversas penalidades en caso de incumplimiento de la ejecución de los servicios solicitados, sea en la calidad del mismo, o en las especificaciones y procedimiento de ventas comunicados a dicha empresa, por lo que estas cumplen con el principio de causalidad.

Que refirió que las penalidades por diferencia de precio se originaron por errores durante el procedimiento de venta, que acarrearón una diferencia entre el costo del equipo en precio de lista y el valor al cual se vendió el equipo al consumidor final.

Que en el Punto N° 2.7 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 5787 a 5789, se advierte que la Administración indicó que la recurrente presentó diversas facturas y cuadros en Excel denominados "Penalidad Diferencia de Precios", con el detalle de las diferencias de precio obtenido por cada equipo vendido, como consecuencia de errores durante el proceso de venta, lo que conllevó a una diferencia entre el costo del equipo y el precio de la lista y el valor al cual se vendió el equipo; sin embargo, del contrato de franquicia empresarial no se advirtió que se hubiera establecido penalidades por diferencia de precio.

   16 



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que mediante el Requerimiento N° de fojas 5780 a 5783, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración le solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo bajo análisis detallado en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de foja 5779.

Que en el Punto N° 4 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 5763 vuelta a 5767, la Administración señaló que del Addendum al contrato de franquicia suscrito con se estableció que todas las diferencias negativas entre el precio por alta (venta de paquete o línea sola) en el ticket de caja del *retail* generado por la recurrente al momento de la venta y el precio de venta al público indicado por en el portal de canales sería facturado a la recurrente, sin embargo dicha modificación no fue incluida en el rubro de penalidad previsto en el citado contrato, sino en el de obligaciones y derechos de la recurrente.

Que agregó que la recurrente recupera los gastos acotados a través de las denuncias, por lo que el desembolso de estos gastos no debe ser considerado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por cuanto esta se estaría beneficiando doble al utilizar como gasto algo que desembolso y luego recupera mediante las denuncias y expedientes judiciales.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 75 829,00, anotado en la Cuenta N° 65930004 – Diferencia de precios /TM Mayo, Junio y Diciembre de 2013, toda vez que en el contrato de franquicia no se pactó que dicho desembolso correspondiera a una penalidad, por cuanto de la revisión del contrato de franquicia suscrito con no se advierte que se hubiera establecido alguna penalidad por la diferencia de precio.

Que de fojas 4425 y 4426, se advierte el documento denominado "Addendum al contrato de Franquicia Empresarial", suscrito entre la empresa y la recurrente, mediante el cual se modificó el numeral 36 de la cláusula Trigésimo Tercera del citado contrato, disponiéndose lo siguiente: "*Todas las diferencias negativas entre el precio por alta (venta de paquete o línea sola), el ticket de retail generado por la recurrente al momento de la venta, y el precio de venta al público, indicado por en el portal de canales, sería facturado a la recurrente*". En la cláusula tercera del referido *Addendum* se estableció que las modificaciones tienen plena vigencia y surten efectos legales desde la fecha de suscripción del contrato principal, el cual fue celebrado el 1 de setiembre de 2011.

Que en ese sentido, la recurrente se encuentra obligada, en mérito del contrato celebrado, a responder por las diferencias negativas que se detectaran entre los precios de las altas de las ventas efectuadas en la caja de las entidades de *retail* y el precio de venta al público indicado por la empresa de habiéndose pactado contractualmente, que esta última le facturaría a la recurrente dicha diferencia, por lo que dicha cláusula tiene naturaleza indemnizatoria, al tener como finalidad resarcir un perjuicio causado por la propia recurrente a la referida empresa, por lo que lo argumentado en contrario por la Administración carece de sustento.

Que asimismo, obran a fojas 4537, 4550 y 4566, las Facturas N° emitidas por por el concepto de "Diferencia de Precio Mayo según det", "Diferencia de Precio Junio según det" y "Diferencia de Precio Dic según det".

Que se advierte documentos denominados "penalidad diferencia de precio", de fojas 4527 a 4536, 4541 a 4549 y 4553 a 4565, los cuales fueron adjuntados a las facturas antes mencionadas y sustentan el monto de su emisión, en los cuales se detalla además el mes, el punto de venta, la entidad *retail*, la descripción del equipo, el número de la factura, la fecha y los promotores.

Que estando a lo expuesto, de la evaluación conjunta de la documentación antes referida se tiene que la recurrente ha demostrado fehacientemente que según el contrato celebrado con su cliente se pactó penalidades en caso de incumplimiento de sus obligaciones y que al haberse

   17 



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

incurrido en errores por diferencia de precio, dicho error debía ser asumido por la recurrente, los cuales se encuentran detallados en los documentos detallados en el considerando anterior, siendo que el hecho que dicha obligación no estuviese prevista en el rubro de Penalidades del contrato, no enerva la obligación contractual asumida por la recurrente, por lo que de conformidad con el criterio previsto en las Resoluciones N° 07734-4-2017 y 015692-10-2011 antes citadas, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo afirmado por la Administración respecto a que la recurrente mediante las denuncias y los procesos seguidos ante el Ministerio Público volvería a deducirse el gasto, es preciso mencionar que aquella no ha acreditado que los bienes vinculados a tales procesos correspondan a los consignados en las facturas acotadas, por lo que carece de sustento lo señalado en sentido contrario.

Que estando lo expuesto, se tiene que los reparos bajo análisis han sido levantados, por lo que corresponde que la Administración proceda a reliquidar la resolución de determinación impugnada.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los alegatos formulados por la recurrente sobre dichos reparos.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° de fojas 6022 y 6023, fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del citado código, aplicable a las personas y entidades receptoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹⁵, la infracción antes señalada es sancionada con el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° ha sido emitida como consecuencia de, entre otros, los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por penalidades por tickets errados y ventas no reportadas, penalidades por faltantes y penalidades por diferencias de precios sustentados, antes analizados, contenidos en la Resolución de Determinación N° los cuales han sido levantados y confirmados en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de dicha sanción, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo, debiendo la Administración proceder a reliquidar la citada sanción, excluyendo y/o manteniendo a tal efecto los reparos mencionados.

¹⁵ Según Comprobante de Información Registrada, de foja 5655.

18 91



Tribunal Fiscal

N° 11513-4-2019

Que el informe oral fue realizado con la presencia de ambas partes, como se aprecia en la Constancia de Informe Oral N° EF/TF, de foja 6171.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° . de 28 de febrero de 2017, en el extremo de las Facturas N° y **REVOCARLA** en lo demás que contiene el extremo impugnado, y multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL


Aguirre Dávila
Secretario Relator (e)
SG/MR/mpe.