



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

EXPEDIENTE N° : 6465-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 17 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de mayo de 2020 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 las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2016 y las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178, numeral 1 del artículo 177 y numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente invoca la nulidad de la apelada al vulnerar el debido procedimiento y adolecer de debida motivación, por no haberse pronunciado en relación al reparo por participación de los _____ dentro de los plazos establecidos. Añade que la Administración no ha valorado que de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen independientemente del momento en que se produce el pago, cita la Sentencia de Casación N° 2391-2015 y concluye que el gasto por _____ que se devenga al término del ejercicio gravable debe deducirse en el ejercicio gravable en el que se generó, independientemente de su pago.

Que respecto a los gastos no fehacientes correspondientes a gestión por distribución de mercadería por S/206 707,00 y reversión de ventas mediante emisión de notas de crédito por S/112 471,36, indica que al emitir la apelada la Administración omitió considerar el principio de causalidad y no aplicó el criterio de razonabilidad, que implica encontrar la justificación lógica en los hechos bajo análisis, pues era necesario contar con un _____

Que sostiene que presentó los contratos que acreditan las operaciones comerciales realizadas, así como los respectivos comprobantes de pago, que demuestran la fehaciencia de las operaciones, por lo que el reparo efectuado no se ajusta a derecho. Sostiene que no se tuvieron en cuenta los criterios establecidos por las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 01759-5-2003.

Que afirma que demostró que los _____ y la reversión de ventas mediante emisión de notas de crédito son operaciones fehacientes, por lo que no existe disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y no corresponde aplicar la tasa adicional del 4.1% sobre dichos importes. Cita las Resoluciones N° 9586-9-2012 y 11869-1-2008.

Que señala que queda plenamente establecido que los valores emitidos y la resolución apelada, además de vulnerar el principio de causalidad, carecen de la debida motivación por lo que resultan nulos.

Que acerca de la infracción establecida en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, afirma que la Administración se limitó a señalar que existen diferencias entre la cantidad de comprobantes de pago de ventas anotados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado y los anotados en el Registro de Ventas, y que el verificador solo efectuó una aseveración genérica respecto al supuesto incumplimiento en el llevado del libro de inventario permanente valorizado, mas no efectúa una apreciación discrecional y pormenorizada de las razones que conlleva a la observación anotada, no habiendo determinado de manera clara y precisa la infracción que se le imputa.

Que en cuanto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, sostiene



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

que no se han considerado los criterios que se deben observar para aplicar una sanción, principalmente la existencia o no de intencionalidad en la conducta del infractor. Señala que en fiscalización se le solicitó determinados comprobantes de pago como muestra, más al no tenerlos solicitó a la Administración que tomara como muestra otros comprobantes, lo que no fue aceptado, resultando claro que no existió intencionalidad por su parte y que en la fiscalización no se observó el principio de razonabilidad ni la facultad discrecional de la Administración.

Que sobre las sanciones impuestas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, afirma que deben dejarse sin efecto pues derivan de reparos que no se ajustan a ley y debe aplicarse la extinción de las sanciones cometidas de febrero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2016

Que la Administración señala que las resoluciones de determinación impugnadas fueron emitidas por la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por los reparos por gastos no fehacientes correspondientes a la gestión por y reversiones de ventas no acreditadas, contenidos en la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la que no fue impugnada, por lo que únicamente corresponde emitir pronunciamiento en relación a la procedencia de la aplicación de la tasa adicional del 4.1%, y al tratarse de reparos formulados debido a que la recurrente no acreditó fehacientemente el destino de los montos reparados por las operaciones consideradas como no fehacientes, ni presentó las notas de crédito ni la documentación que sustentaba las reversiones de ventas, se configuró una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control tributario, por lo que la acotación efectuada se encuentra conforme a ley.

Que indica que verificó diferencias entre la cantidad de comprobantes de pago de ventas anotados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado y los anotados en el Registro de Ventas, así como entre los importes anotados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado correspondientes al costo ingresado por compras y el costo retirado por ventas con los importes registrados en el Libro Diario Electrónico por entradas y salidas de almacén, por lo que la resolución de multa emitida por la infracción establecida en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, se encuentra arreglada a ley.

Que agrega que la recurrente no cumplió con presentar los comprobantes de pago de ventas de los días 28 de junio y 24 de julio de 2016, a pesar de habersele requerido para ello, por lo que la sanción impuesta por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se encuentra conforme a ley.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que en el presente caso, de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 693 a 704), se aprecia que fueron girados por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta (4,1%) de enero a junio y agosto a diciembre de 2016, sobre la base de los reparos correspondientes a gastos no fehacientes por gestión de y

Que en la resolución apelada la Administración señala que emitió la Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la que no fue impugnada por la recurrente (foja 786/vuelta), sin embargo, a fin de establecer la aplicación de la Tasa Adicional al citado impuesto y ejercicio, corresponde verificar los reparos respecto de los cuales se aplicó dicha tasa, de conformidad con el criterio establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 3703-2-2019.

- Gastos no fehacientes por gestión

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre el reparo por gastos no fehacientes por cabe indicar 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

2



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

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 ley.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en la Resolución N° 01759-5-2003 se ha interpretado que una operación es inexistente, cuando no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos, siendo que dicho criterio ha sido reiterado en la Resolución N° 01580-5-2009.

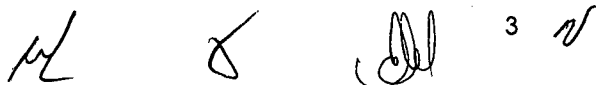
Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que mediante el punto N° 02 del Requerimiento N° (fojas 555 y 556), la Administración solicitó a la recurrente que sustente la fehaciencia de las operaciones contabilizadas como gastos en la cuenta Gestión de Distribución de Mercadería, detalladas en el Anexo N° 01 adjunto (foja 552), para lo cual debía presentar, entre otros, comprobantes de pago, contratos y adendas originales, propuesta comercial de proveedores, presupuestos, órdenes de servicio, reportes de distribuciones y/o ventas realizadas, planillas de ventas por vendedor, documentos de conformidad de servicios, informes cartas, comunicación comercial, correspondencia electrónica, detalle de cálculo de importes pagados y cualquier otro documento que considere conveniente a fin de sustentar sus operaciones.

Que en el punto 02 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 542 a 546), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito de 23 de agosto de 2019 en el que señaló que con el objetivo de

derivando la operatividad completa ligada a la comercialización y distribución a empresas colaboradoras con quienes realiza contratos formales para la distribución de mercadería, exhibiendo comprobantes de pago, contratos de tercerización comercial, constancias de depósito de detracciones y transferencias bancarias, estados de cuenta bancarios y voucher contable de egreso y de diario por el registro contable de los pagos efectuados, concluyendo del análisis de la documentación presentada que no se acreditó la entrega de existencias, la solicitud y recepción de reportes comerciales, la determinación del valor de los servicios, el control de existencias entregadas, entre otros, por lo que no se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones, y reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por S/3 009 149,13, determinando una tasa adicional por disposición indirecta de posterior control tributario por enero, febrero, abril, junio, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2016.

Que mediante Requerimiento N° (fojas 511 y 515), emitido al amparo del artículo 175 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente efectuara sus descargos, entre otros, respecto del reparo por gastos no fehacientes correspondientes a respecto a la tasa adicional por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

 3



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

Que en el Resultado del Requerimiento N° . . . la Administración dejó constancia que la recurrente presentó correspondientes a los . . .
conteniendo en los archivos adjuntos a los citados correos electrónicos: i) resumen de cierre mensual y cálculo del importe facturado mensualmente por los . . . correspondientes a los . . .
iii) Compras mensuales de los productos asignados a los proveedores . . .
; iv) Inventario al cierre de mes, correspondiente a los productos en stock en poder de . . .
v) Detalle de depósitos diarios realizados por . . . ; y, vi) Reporte denominado Resumen que consigna gastos, créditos y depósitos correspondientes al . . .

Que asimismo, la Administración indicó que la recurrente presentó estados de cuenta del Banco en los que se identifican los depósitos recibidos de parte de los . . . así como correos electrónicos conteniendo archivos de texto correspondiente al detalle de ventas realizadas por . . .

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente respecto de . . . la Administración concluye que las operaciones se encuentran sustentadas y no se efectúan observaciones al respecto. Sin embargo, respecto a los servicios detallados en los comprobantes de pago emitidos por . . . la recurrente no presentó documentación adicional por lo que no acreditó la fehaciencia de los gastos, manteniendo el reparo formulado respecto de dicho proveedor por S/260 706,57.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° . . . (foja 535), emitidos por . . . a la recurrente, por . . . al considerar que dichas operaciones eran no fehacientes.

Que en el Comprobante de Información Registrada (foja 841), así como en el Informe General de Fiscalización (foja 610), se indica como actividad principal de la recurrente, . . .

Que a efecto de acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que la recurrente exhibió contrato de tercerización comercial (fojas 158 y 159), comprobantes de pago, constancias de depósito de detracciones, transferencias bancarias y correos de aviso del banco sobre las transferencias, estados de cuenta bancarios y vouchers contable de egreso y de diario por el registro contable de los pagos efectuados (fojas 114 a 156).

Que la recurrente presentó . . . de 28 de noviembre de 2014, mediante el cual ésta se compromete a . . . y la recurrente le otorga software comercial, boletas y facturas, material de . . . trasladándole sus márgenes de comercialización. Asimismo señala que cada entrega de mercadería deberá venir con la guía/factura del proveedor en donde se consigne los costos unitarios con Impuesto General a las Ventas de cada producto, además indica que las empresas que prestarán el servicio entregarán reporte de inventarios el último día de cada mes en forma física y con la firma del . . .

Que en relación con el citado contrato, debe señalarse que si bien puede servir como referencia de cómo debió realizarse la . . . por sí solo no acredita la fehaciencia de las operaciones, más aún cuando no corresponde al período mantera de acotación, siendo además que conforme lo . . .

 4



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

señalado en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, un contrato por sí solo acredita la existencia de un acuerdo de voluntades pero no que las adquisiciones de bienes o la prestación de servicios se hayan efectuado, por tanto, corresponde examinar la documentación adicional presentada por la recurrente para acreditar que las prestaciones acordadas en efecto se realizaron.

Que respecto a los comprobantes de pago observados, así como a los comprobantes de diario y comprobantes de egresos exhibidos, debe indicarse que, conforme con los criterios establecidos en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, la presentación de estos documentos no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en aquellos, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad.

Que en cuanto a los correos electrónicos, de ellos no se aprecian comunicaciones que evidencien la estando referidos al envío automático del banco que comunica la realización de depósitos, por lo que no resultan pertinentes para acreditar la realización de los

Que con relación a la documentación vinculada a los pagos de los comprobantes de pago observados, estados de cuenta bancarios, como al depósito de detracciones; cabe indicar que dichos documentos tampoco resultan suficientes a efectos de acreditar la realización de las operaciones acotadas pues demostrarían el pago más no la realización de los servicios.

Que de acuerdo con lo expuesto, pese a haber sido requerida expresamente por la Administración, la recurrente no presentó medios probatorios ni documentación sustentatoria que acreditara la fehaciencia de las operaciones observadas, siendo del caso señalar que conforme con los criterios antes citados, a ella le correspondía aportar elementos de prueba que permitieran acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, lo que no hizo, a pesar de haber sido expresamente requerida para tal efecto.

Que ahora bien, según el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, agregando que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la cual deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) en el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley.

 5



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario¹, indicando que debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares, y en general, socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4.1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que en las Resoluciones N° 13797-4-2009, 01957-5-2012 y 13004-1-2009, entre otras, este Tribunal ha concluido que los reparos a gastos respecto de las cuales no se acreditó su realización, suponen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario y, por tanto, corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta sobre el monto de tales reparos.

Que por tanto, en cuanto a los reparos a los gastos no fehacientes por materia de análisis, debe indicarse que la recurrente no desvirtuó dichas observaciones durante el procedimiento de fiscalización. En ese sentido, dado que no se advierte que dichos gastos sean susceptibles de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultaba correcto considerarlos como dividendos presuntos, razón por la cual corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Reversiones de ventas no sustentadas

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre el reparo por reversiones de ventas mediante la emisión de notas de crédito no sustentadas, cabe indicar que mediante el punto N° 03 del Requerimiento N° (fojas 554 y 555), la Administración señaló a la recurrente que las ventas contabilizadas en su Libro Diario y declaradas en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, corresponden a los saldos netos del Registro de Ventas, después de deducir las notas de crédito emitidas, de las cuales seleccionó una muestra de 40 operaciones que son detalladas en el Anexo N° 02 adjunto al requerimiento (foja 551), por lo que para sustentar las reversiones de ingresos efectuadas le requiere explicar por escrito la naturaleza de las operaciones solicitadas y las razones de la reversión de los ingresos efectuada, así como indicar la base legal que ampara dicha reversiones. Asimismo, presentar documentación original tales como: notas de crédito, comprobantes de pago modificados por las notas de crédito emitidas, comprobantes de pago emitidos en reemplazo (en caso de anulaciones), estados de cuenta bancarios, anotación en el Registro de Inventario Permanente Valorizado por el ingreso de las devoluciones, documentos que acrediten la devolución de productos e importes cobrados, políticas de venta (que incluya precios, descuentos, bonificaciones y comisiones otorgadas a sus clientes), documentación comercial y cualquier otra documentación pertinente que sustente dichas operaciones.

Que en el punto 02 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 539 a 541), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito de 23 de agosto de 2019 en el que señaló que dentro de su operatividad diaria experimenta diferentes situaciones que a menudo obligan a modificar comprobantes de ventas emitidos, como por ejemplo

¹ Continúa señalando la citada resolución: "así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los Directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen con los requisitos de ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos."

6



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

o por corresponder a un producto diferente al solicitado por el cliente y con mayor incidencia por lo que ante estas situaciones emite notas de créditos que son incluidas por su sistema de facturación en cada período mensual. Preciso que la recurrente no exhibió las notas de crédito requeridas ni otro documento alguno vinculado a su emisión.

Que del Inventario Permanente Valorizado la Administración verificó el registro de ingresos de existencias correspondientes a notas de crédito, sin embargo concluyó que la sola anotación de reingresos de existencias en dicho registro no permite acreditar el retorno de la mercadería al almacén, más aun considerando que la recurrente no exhibió las notas de crédito en las que se evidencien firmas de conformidad por las devoluciones, ni otro documento que acredite el reingreso de existencias al almacén.

Que mediante Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 175 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente efectuara sus descargos, entre otros, respecto del reparo por reversiones de ventas mediante notas de crédito que no fueron acreditadas, respecto a la tasa adicional por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario (fojas 511 y 515).

Que del Resultado del Requerimiento N° se aprecia que la Administración dejó constancia de que la recurrente no proporcionó argumentos por escrito ni exhibió documentación referente a la observación efectuada, por lo que mantuvo el reparo.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó las reversiones de ventas efectuadas mediante la emisión de notas de crédito detalladas en el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (foja 533), emitidas a diversos contribuyentes que no fueron sustentadas por la recurrente.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago, y que por costo computable de los se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustado de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que los numerales 1.1 al 1.6 del numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señalan que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, que deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan y que solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Que conforme con el criterio establecido en la Resolución N° 04476-2-2010, a efecto de sustentar la emisión de una nota de crédito, es necesario que se acredite su entrega al adquirente (cliente) para modificar la factura respectiva, toda vez que de acuerdo con las normas que regulan la emisión y archivo de las notas de crédito, éstas deben ser entregadas al adquirente a fin de anular la venta previamente facturada, y para tal efecto debe dejarse constancia del nombre y apellido de la persona que las recibió, el número de su documento de identidad, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que asimismo, la Resolución N° 06498-1-2011 ha señalado que las notas de crédito sólo pueden ser emitidas, entre otros supuestos, por descuentos y 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 su recepción y



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

Que del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° se aprecia que se reparó por la tasa adicional por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario respecto de las notas de crédito allí detalladas, en los periodos de enero a junio y setiembre a diciembre de 2016.

Que de lo actuado se tiene que si bien la recurrente señaló que las notas de crédito solicitadas se habrían emitido por devoluciones y ajustes de precios, no exhibió las notas de crédito requeridas, ni otro documento que sustentara las reversiones de ventas, que explicara los motivos específicos de su emisión, por lo que no se encuentra acreditado respecto de qué comprobante de pago original se emitieron, no se ha demostrado el reingreso de la mercadería a almacén en caso de devoluciones, no se ha acreditado la política de descuentos y el cumplimiento de sus requisitos, en caso de descuentos, ni se ha sustentado los

Que en consecuencia, dado que se ha efectuado una reversión de ingresos sin la debida sustentación y habida cuenta que no se ha desvirtuado que tales ingresos significaran una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, de conformidad con las normas legales antes glosadas resultaba correcto considerarlos como dividendos presuntos, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a la nulidad de la apelada invocada por la recurrente por no haberse pronunciado en relación al reparo por participación de los no pagadas dentro de los plazos establecidos, cabe señalar que tal reparo no incidió en la determinación de los valores impugnados, por lo que no correspondía que la Administración emitiera pronunciamiento al respecto ni corresponde pronunciarse en esta instancia respecto de los argumentos de fondo con los que la

Que respecto a que la Administración al emitir la apelada ha omitido tener en cuenta el principio de causalidad, no habiendo aplicado el criterio de razonabilidad en relación a los gastos no fehacientes correspondientes a gestión por distribución de mercadería por S/206 707,00 y reversión de ventas mediante emisión de notas de crédito por S/112 471,36; cabe señalar que los reparos se efectuaron por no haber acreditado la fehaciencia de los gastos por ni haberse acreditado válidamente con la documentación correspondiente la procedencia de la reversión del ingreso mediante las notas de crédito reparadas, no habiéndose cuestionado su causalidad o razonabilidad.

Que de la revisión de los valores impugnados y de lo actuado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, se advierte que los actos emitidos se encuentran debidamente motivados, habiendo realizado una evaluación de todos los medios probatorios presentados por la recurrente, señalado cada uno de ellos los fundamentos de derecho y de hecho que les sirvieron de base, careciendo de sustento la nulidad alegada por la recurrente por falta de motivación.

Que asimismo, la resolución apelada se encuentra debidamente motivada, debiéndose indicar que el hecho que la recurrente discrepe de la motivación de la Administración no implica que ésta sea inexistente o que ello acarree su nulidad.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, como consecuencia de los reparos acotados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio de 2016 contenidos 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 Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar





Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la misma que según la Tabla I del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.


Que cabe indicar que las Resoluciones de Determinación N° _____ que dan sustento a las multas referidas, no fueron materia de impugnación; no obstante, de acuerdo con el criterio establecido en la Resolución N° 04170-1-2011 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 o 2 del artículo 178 del Código Tributario, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas; en este sentido, corresponde que este Tribunal analice los reparos contenidos en las resoluciones de determinación vinculadas a la citada sanción, a fin de verificar si la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que conforme se verifica del resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 518 a 528) y del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 502), la Administración reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio de 2016, respecto al ingreso mensual por el reparo de reversiones de ventas mediante notas de crédito que no fueron acreditadas y respecto a la determinación del coeficiente de enero y febrero de 2016, tomó en consideración los datos del ejercicio precedente al anterior y de marzo a diciembre los datos del ejercicio anterior, así como los balances al 30 de abril y 31 de julio presentados por la recurrente mediante PDT 625 N° _____

Que teniendo en consideración que en relación al reparo de reversiones de ventas mediante notas de crédito que no fueron acreditadas se ha emitido pronunciamiento en los considerandos precedentes, estableciendo su procedencia y dado que la recurrente no ha expresado argumento alguno tendente a desvirtuar la determinación del coeficiente efectuada por la Administración, no siendo éste un punto controvertido, corresponde confirmar la resolución apelada en relación a la determinación de las sanciones impuestas basadas en dichos reparos.

Que respecto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que debe aplicarse lo dispuesto en la Primera Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, cabe indicar que dicha norma estableció la extinción de las sanciones de multa pendientes de pago ante la SUNAT por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que hayan sido cometidas desde el 6 de febrero de 2004 hasta la fecha de publicación de dicho decreto legislativo (30 de diciembre de 2016) debido, total o parcialmente, a un _____ siempre que se cumpla concurrentemente con lo siguiente:

- a) Habiéndose establecido un tributo omitido o saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada de acuerdo a lo señalado en la Nota 15 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I, II y III incorporadas al Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 953 o la Nota 21 de las Tablas de Infracciones y Sanciones Tributarias I y II y la Nota 13 de la Tabla de Infracciones y Sanciones Tributarias III vigentes a la fecha de publicación del referido decreto legislativo: i. No se hubiera dejado de declarar un importe de tributo a pagar en el periodo respectivo considerando los saldos a favor, pérdidas netas compensables de periodos o

 9



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

ejercicios anteriores, pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas; o, ii. El saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida indebidamente declarada no hubieran sido arrastrados o aplicados a los siguientes períodos o ejercicios.

- b) Las resoluciones de multa emitidas no se encuentren firmes a la fecha de entrada en vigencia del precitado decreto legislativo. Lo dispuesto en dicho literal no incluye a aquellos casos en que existiera resolución que declara la inadmisibilidad del recurso de reclamación o apelación ante la Administración o el Tribunal Fiscal, o la falta de agotamiento de la vía previa en el caso del Poder Judicial, siempre que de los actuados se observe que se presentan las circunstancias señaladas en la presente disposición complementaria final.

Que asimismo, la aludida Disposición Complementaria Final señala que, para efecto de su aplicación, se considera tales como libros y registros o comprobantes de pago, a una declaración, siendo posible de determinar el mencionado error de la simple observación de los documentos fuente pertinentes. Dicha disposición no es de aplicación a aquellas sanciones de multa impuestas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 por haber obtenido una devolución indebida. Además, no procede la devolución ni la compensación de los pagos efectuados por las multas que sancionan las infracciones materia de la presente disposición realizados con anterioridad a la entrada en vigencia de la referida disposición.

Que de la revisión de la documentación que obra en autos no se aprecia que la infracción materia de análisis haya tenido como origen un esto es, un error al trasladar la información de documentos fuente a la declaración jurada original, lo que tampoco ha sido debidamente acreditado por la recurrente, por lo que debe desestimarse su pretensión.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 692), fue emitida por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, al haber incurrido en la infracción de no exhibir los libros, registros y otros documentos que la Administración solicite.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 177 del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1270, constituye infracción no exhibir los libros, registros, u otros documentos que la Administración solicite, la que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, como es el caso de la recurrente, se sanciona con una multa equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos (IN), y según se precisa en la Nota 10, el importe de la multa no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que mediante Resolución N° 04794-1-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° (fojas 573 y 574), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera los comprobantes de pago de ventas emitidos los días de junio y de julio de 2016, que se encuentran anotados en su Registro de Ventas Electrónicas; sin embargo, aquella no cumplió con lo solicitado, según se dejó constancia en el resultado de requerimiento en mención, indicando que presentó una que no hacía referencia alguna a los documentos solicitados (foja 44); por tanto, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el punto 02 del Requerimiento N° (fojas 562 y 563), se le solicitó nuevamente la mencionada documentación no exhibida, adicionalmente se indicó que podía acogerse al Régimen de Gradualidad de Sanciones.

Que en el Resultado de Requerimiento N° (fojas 559 y 560), la Administración dejó

M 10 ✓



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

constancia que la recurrente no exhibió la documentación requerida, esto es, no exhibió los comprobantes de pago de ventas emitidos los días de junio y de julio de 2016, por lo que al no haber subsanado la referida infracción, no le correspondía la aplicación del Régimen de Gradualidad.

Que toda vez que la recurrente no cumplió con exhibir la documentación solicitada, conforme ha señalado la Administración en el respectivo resultado del requerimiento, incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración pudo pedir los comprobantes de ventas de días distintos a los solicitados habiendo afectado la razonabilidad, cabe indicar que la Administración al amparo del artículo 62 del Código Tributario en el ejercicio de su función fiscalizadora goza, entre otras, de la facultad discrecional de requerir información sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación vinculados con los períodos y tributos, en el presente caso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, lo que se constata que se cumple en el caso de autos, por lo que carece de validez lo alegado.

Que sobre lo argumentado por la recurrente en el sentido que la infracción imputada requiere de intencionalidad para su configuración, cabe indicar que el artículo 165 del Código Tributario, establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación de exhibir la documentación solicitada por la Administración, no requiriéndose que la Administración pruebe la intencionalidad de los contribuyentes, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 689 y 690) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, por llevar el Registro de Inventario Permanente Valorizado sin observar las formas y condiciones establecidas.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 175 del referido código, constituye infracción el llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, aplicable a las personas y entidades receptoras de renta de tercera categoría, contempla como sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, una multa ascendente a 0,3% de los IN, siendo que de conformidad con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el Anexo I de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones de Código Tributario, en lo referente a la infracción contemplada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, prevé como criterios de gradualidad la subsanación y/o el pago, siendo que el Anexo II de dicha resolución establece como forma de subsanación de la referida infracción, rehaciendo los libros y/o registros respectivos, el registro almacenable de información básica u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos, observando la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes, pudiendo ésta ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja de 100%, e inducida si se subsana la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT, contado desde la fecha en que surta efecto la notificación de la fiscalización o del documento en el que se le comunica al infractor que ha incurrido en infracción, correspondiendo en este último caso una rebaja de 80% si va acompañada del pago y de 50%, en caso éste no se produzca.

 11



Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

Que el artículo 13 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, que aprobó las Normas referidas a Libros y Registros vinculados a Asuntos Tributarios, establece que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán contener, adicionalmente a lo establecido en el artículo 6, determinada información mínima, y de ser el caso, estarán integrados por formatos, de acuerdo a lo señalado a en dicho artículo, siendo que en el caso del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, el numeral 12 del citado artículo 13 dispone:

- 12.1 Se deberá registrar mensualmente en el FORMATO 12.1: "REGISTRO DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS - DETALLE DEL INVENTARIO PERMANENTE EN UNIDADES FÍSICAS" toda la información, por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida física de las mismas en cada almacén;
- 12.2 En el formato se deberá incluir como datos de cabecera, adicionales a los contemplados en el literal a) del artículo 6, la siguiente información: a) Información del Establecimiento donde se ubican las existencias; b) Código de la existencia; c) Tipo de existencia (según tabla 5); d) Descripción de la existencia; y e) Código de la unidad de medida (según tabla 6);
- 12.3 Se deberá incluir la siguiente información mínima: a) Fecha de emisión del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar; b) Tipo de documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar (según tabla 10); c) Número de serie del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar; d) Número del documento de traslado, comprobante de pago, documento interno o similar; e) Tipo de operación (según tabla 12); f) Entradas en unidades, adicionalmente considerar en esta columna la información del saldo inicial; g) Salidas en unidades; h) Saldo final en unidades; y, i) Totales.

Que mediante el Punto N° 1 del Requerimiento N° (foja 574), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera, entre otros, su Registro de Inventario Permanente Valorizado; indicándose en el Punto N° 1 del Resultado del citado Requerimiento (fojas 568 y 569), que al comparar la cantidad de comprobantes de pago de venta anotados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado con los anotados en el Registro de Ventas se advirtió diferencias, detallando la cantidad de comprobantes de pago de salidas por ventas en cada períodos según el Registro de Ventas, según el Kárdex y las diferencias encontradas. Asimismo, al comparar los importes anotados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado correspondientes al Costo ingresado por compra y Costo retirado por ventas, con los importes registrados en el Libro Diario Electrónico por entradas y salidas de almacén, se observaron diferencias, detallando las entradas y salidas de cada período según el Libro Diario y según el Kárdex. En ese sentido, concluye que las diferencias señaladas evidencian que el Registro de Inventario Permanente Valorizado correspondiente al ejercicio 2016, no contiene el registro de todas las entradas y salidas por cada tipo de existencia, por lo que contraviene las disposiciones para el llevado del referido registro, de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 286-2009/SUNAT y normas modificatorias, por lo que dicho registro ha sido llevado sin observar las formas y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que mediante el Punto N° 01 del Requerimiento N° (foja 563), la Administración solicitó a la recurrente que sustente la citada infracción y le indicó que podía acogerse al Régimen de Gradualidad, de acuerdo a lo señalado en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT; indicando en los resultados del citado requerimiento (foja 560), que al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente no proporcionó archivos del Registro de Inventario Permanente Valorizado, respecto a la subsanación de la citada infracción.

Que de lo expuesto se tiene que el Registro de Inventario Permanente Valorizado del ejercicio 2016, fue llevado sin observar la forma y condiciones establecidas por la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, por lo que se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, y dado que la multa ha sido determinada de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, sin aplicación de rebaja alguna al no haberse subsanado la





Tribunal Fiscal

N° 08069-1-2020

infracción; el citado valor ha sido emitido conforme a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.


Que cabe precisar que de la revisión de las resoluciones de determinación y de multa y sus anexos, se aprecia que cumplen con los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario y se encuentran debidamente motivados, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario, carece de sustento.

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:


CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de mayo de 2020.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTE


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/rmh