



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

EXPEDIENTE Nº : 16380-2013
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 1 de setiembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por

(R.U.C. Nº :), contra la Resolución de Intendencia Nº de 7 de junio de 2013, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010, Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos enero a diciembre de 2010 y las Resoluciones de Multa Nº (

emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha realizado una correcta aplicación del Decreto Supremo Nº 281-2010-EF, debido a que no ha tenido en cuenta las modificaciones realizadas por el Decreto Supremo Nº 008-2011-EF, normas que, de conformidad con lo dispuesto en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, entraron en vigencia en el ejercicio 2011, por lo que no correspondía que la norma publicada en el ejercicio 2010 fuera aplicada en el citado ejercicio al tratarse de una norma referida al Impuesto a la Renta.

Que señala que debe mantenerse hasta el ejercicio 2010 la posición del Tribunal Fiscal contenida en la Resolución Nº 04806-2-2012, según la cual los ingresos obtenidos por el Régimen de Restitución de derechos arancelarios – Drawback no califican como renta de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, y que además no califica en ninguno de los conceptos de renta, por ello, no puede considerarse como renta inafecta los ingresos provenientes del Drawback, y el consecuente prorrateo en los gastos comunes.

Que manifiesta en relación al reparo por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que la Administración de manera errada ha interpretado el numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que el término “a partir del siguiente” es inmediatamente después o siguiente al mes que se presentó la declaración jurada anual en la que se consignó el saldo a favor y no como lo indica este Tribunal, el cual ha interpretado correctamente el mencionado término señalando que éste se refiere a cualquier mes posterior a la presentación de la declaración jurada en la que se consignó el crédito, cita para ello, las Resoluciones Nº 205-4-2001 y 7399-1-2004, por lo que concluye que ha aplicado correctamente el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 a partir del mes de abril de 2010, no habiéndose generado omisión alguna en el pago a cuenta del citado tributo en el mes de marzo de 2010, cuyo importe fue cubierto con el saldo a favor del exportador.

Que indica respecto al reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago emitidos por el proveedor Agroempaque Norperú Sociedad Anónima por tener la condición de no habido, que el texto vigente en el periodo acotado del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, derogó la disposición que establecía que no daba derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago otorgados por contribuyentes no habidos al momento de su emisión, permitiendo con ello que los adquirentes consideren el crédito



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

fiscal proveniente de dichas operaciones, reconociendo que la condición del proveedor no es un hecho imputable a su cliente. Agrega que el citado artículo señala que en caso no se cumplan con los requisitos formales establecidos para tener derecho a utilizar el crédito fiscal, no se perderá éste, cuando el pago de la operación se realiza cumpliendo lo señalado en el numeral 2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que agrega que el citado proveedor regularizó su situación de no habido antes del 31 de diciembre de 2010, por lo que cumplió con la excepción indicada en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como también cumplió con lo mencionado en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas referido a que para utilizar crédito fiscal, las adquisiciones deben estar permitidas como gasto o costo, por lo que tiene derecho a aplicar el crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago emitidos por el citado proveedor.

Que de otro lado, indica que ha procedido al pago del reparo efectuado por intereses por préstamos otorgados entre partes vinculadas.

Que señala en relación a las Resoluciones de Multas N° _____ que la Administración no ha valorado el escrito presentado el 8 de febrero de 2013, el cual tenía como título "Adición de pruebas", y que éstas fueron canceladas acogiendo a la gradualidad del 60% y que las Resoluciones de Multas N° _____ deben dejarse sin efecto al encontrarse vinculadas a los reparos apelados que no se encuentran arreglados a ley.

Que manifiesta que la Resolución de Multa N° _____ no se encuentra arreglada a ley, debido a que las operaciones contenidas en su Libros de Caja y Banco y Mayor fueron anotadas dentro de los tres meses que dispone la norma, cita la Resolución N° 10496-4-2009, y agrega que sostener lo contrario implicaría que la Administración esté dudando de la actuación del Notario Público.

Que mediante escrito ampliatorio, la recurrente reitera que el procedimiento de prorrata no es aplicable a periodos anteriores al ejercicio 2011, y que en el supuesto que se aplicara la regla contenida en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración no ha indicado el motivo por el cual aplicó la prorrata a todos sus gastos, no obstante, que debía identificar cuáles eran los gastos que habían incidido en forma conjunta en la generación de renta gravadas y rentas inafectas y no aplicar dicho porcentaje sobre la totalidad de sus gastos, y cita la Resolución N° 15061-1-2013.

Que indica que la regla del inciso p) del artículo 21 del citado reglamento constituye un desarrollo de la regla contenida en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se refiere únicamente a los gastos que se incurra para habilitar una fuente productora de renta gravada o para mantener dicha fuente, y que no había regulado el caso en que una empresa incurriese en gastos que incidieran a la vez en la habilitación o el mantenimiento de fuentes productoras de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, por lo que la regla contenida en el mencionado inciso p) no podría referirse a gastos distintos a aquéllos en que se incurre para la habilitación de una fuente productora de renta o el mantenimiento de su fuente; en ese sentido, en el supuesto que la Administración considerara que en el presente caso, resulta de aplicación la definición de renta inafecta contenida en el tercer párrafo del artículo 21 del mencionado reglamento resultaría ilegal, al exceder los alcances del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, indica que se estaría desnaturalizando la naturaleza de subsidio del drawback, puesto que al repararse la deducción de parte de sus gastos se entraría devolviendo al fisco parte del mismo.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que asimismo, señala que las multas relacionadas con la aplicación del inciso p) del artículo 21 del mencionado reglamento y los intereses transcurridos hasta el décimo día siguiente al de publicación del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, no son exigibles, lo que debe tenerse en cuenta al momento de resolver, y agrega que indicar que la modificación de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 281-2010-EF no podría suponer que recobren vida las multas e intereses que fueron extinguidos por ella mientras estuvo vigente, por cuanto eso supondría aplicación retroactiva de la modificación, lo que está prohibido.

Que la Administración señala que se encuentran arreglados a ley los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por: (i) Intereses por préstamos otorgados entre partes vinculadas, toda vez que a éstos les resulta de aplicación las normas sobre precios de transferencia contemplada en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el artículo 26 de la mencionada ley, (ii) Gastos comunes inherentes a la renta inafecta, puesto que para efectos de la prorrata del gasto a que se refiere el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debe considerarse el concepto de restitución de derechos arancelarios como parte de la renta bruta inafecta, (iii) Por declarar como costo la Restitución de tributos derivados de un procedimiento de Drawback, cuando éste no debe formar parte del costo y (iv) Intereses por préstamos otorgados a terceros al no haberse acreditado que no resulta de aplicación la presunción del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, indicó que la recurrente aceptó los reparos por depreciación por terreno que es parte de inmueble adquirido en arrendamiento financiero, comprobante de pago cancelados sin utilizar medio de pago y mayor valor en pérdida neta compensable de ejercicios anteriores. Asimismo, indicó que el reparo por fehaciencia de la operación no se encontraba arreglado a ley, procediéndolo a revocarlo. En ese sentido, procedió a modificar la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculado al citado tributo y periodo.

Que indica que al haberse dejado sin efecto el reparo por operaciones no fehacientes y que los reparos por intereses sustentados en los artículos 26, 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y por el exceso de depreciación no se encuentran dentro de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta, procedió a revocar y dejar sin efecto la resolución de determinación girada por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012.

Que asimismo, señala en cuanto al reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el saldo a favor consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, presentada el 30 de marzo de 2010, debió aplicarse a partir del periodo de marzo de 2010, cuyo vencimiento operó en abril de 2010, mes siguiente a aquél en que se presentó la citada declaración jurada, por lo que el reparo realizado se encuentra arreglado a ley.

Que de otro lado, indica en cuanto al reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por ingresos omitidos (Ex Works) que éste no se encuentra arreglado a ley, en tanto que el reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago por proveedor no habido () se encuentra arreglado a ley al haberse verificado que dicho proveedor tenía la condición de no habido a la fecha de emisión de los comprobantes de pago observados. Asimismo, señala que la recurrente aceptó los reparos al crédito fiscal por comprobantes de pago emitidos por proveedor inhabilitado (), así como los reparos al crédito fiscal por no utilizar medio de pago y por diferencia entre lo anotado en el Registro de Compras y declarado. En ese sentido, las multas giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario en algunos meses fueron dejadas sin efecto (mayo y agosto de 2010), en otros rectificadas (marzo, abril, junio, julio y setiembre de 2010) y en otros confirmadas (noviembre de 2010).



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que agrega que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 2979) y los Requerimientos N° (fojas 2961 y 2962)¹, (fojas 2936 a 2957), (fojas 2932 y 2933), (fojas 2929 y 2930), (fojas 2890 a 2926), (fojas 2855 y 2856), (fojas 2830 a 2853), (fojas 2808 a 2810), (fojas 2804 a 2806) y (fojas 2798 a 2801)², la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 y por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que como resultado del anotado procedimiento de fiscalización definitiva, la Administración determinó respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, entre otros³, los siguientes reparos : i) Restitución de tributos derivados de un Procedimiento de Drawback; ii) Gastos comunes a la renta inafecta; y iii) Intereses por préstamos de dinero entre partes vinculadas, emitiéndose, entre otros, la Resolución de Determinación N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (fojas 3273 a 3309) y la Resolución de Multa N° (fojas 3329 y 3330), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada al citado tributo y ejercicio.

Que asimismo, reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, debido a que el saldo a favor del ejercicio 2009 debió aplicarse a partir del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010, al haberse presentado la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 el 30 de marzo de 2010, y no a partir de abril de 2010; emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 (fojas 3310 a 3326).

¹ La Carta y el citado Requerimiento fueron notificados el 18 de enero de 2012 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante negativa de recepción, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia de las constancias respectivas (fojas 2979/Reverso, 2961/Reverso y 2962/Reverso).

² Los citados requerimientos fueron notificados el 13, 22 y 27 de febrero, 16 de marzo, 13 y 22 de junio, 4 y 13 de julio y 11 de octubre de 2012 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia de las constancias respectivas (fojas 2936/Reverso a 2957/Reverso, 2932/Reverso, 2933/Reverso, 2929/Reverso, 2930/Reverso, 2890/Reverso a 2926/Reverso, 2855/Reverso, 2856/Reverso, 2830/Reverso a 2853/Reverso, 2808/Reverso a 2810/Reverso, 2804/Reverso a 2806/Reverso y 2798/Reverso a 2801/Reverso).

³ En el citado procedimiento de fiscalización, la Administración también reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por: i) Depreciación de terreno que parte del inmueble adquirido en arrendamiento financiero, ii) Intereses presuntos por préstamos efectuados a terceros, iii) Operaciones no fehacientes por la Factura N° , iv) Comprobantes de pago cancelados sin utilizar medios de pago, v) El importe de los pagos a cuenta del ejercicio 2010 considerado como crédito contra el Impuesto a la Renta del ejercicio y vi) Pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores. De la revisión del recurso de reclamación (fojas 3130 a 3163), se aprecia que la recurrente no cuestionó los reparos i), iv), v) y vi), el reparo iii) fue dejado sin efecto en la resolución apelada (fojas 3350 a 3378) y el reparo ii) si bien fue cuestionado en el recurso de reclamación, de la revisión del recurso de apelación y escrito ampliatorio (fojas 3695 a 3709 y 3745 a 3753), se aprecia que no ha sido impugnado por la recurrente, por lo que no será materia de análisis en la presente instancia.

Asimismo, reparó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010, por: i) Intereses presuntos por préstamos efectuados a terceros, ii) Intereses por préstamos de dinero entre partes vinculadas, iii) Operación no fehaciente por la Factura N° y iv) Exceso en la depreciación del inmueble adquirido mediante arrendamiento financiero, emitiéndose como consecuencia de ello, la Resolución de Determinación N° (fojas 3246 y 3247), girada por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010. La citada resolución de determinación fue dejada sin efecto mediante la resolución apelada (fojas 3350 a 3378). De la revisión del recurso de apelación y escrito ampliatorio (fojas 3695 a 3709 y 3745 a 3753), se aprecia que no ha sido impugnados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que de otro lado, la Administración reparó respecto del Impuesto General a las Ventas, entre otros⁴, el crédito fiscal por comprobantes emitidos por proveedor no habido (

), y determinó una devolución del saldo a favor del exportador materia de beneficio en exceso, por el citado reparo, emitiéndose como consecuencia, entre otros, las Resoluciones de Determinación Nº , giradas

por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2010 (fojas 3211 a 3272) y las Resoluciones de Multa Nº

(fojas 3327, 3328 y 3754 a 3760), giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que asimismo, la Administración indicó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, emitiendo la Resolución de Multa Nº (fojas 3333 y 3334).

Que por lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en determinar si los reparos antes mencionados y las multas se encuentran emitidas de acuerdo a ley.

Impuesto a la Renta

Resolución de Determinación N°

Intereses por préstamos de dinero entre partes vinculadas

Que de los Anexos Nº 02, 07.2 a 07.4 y Punto 3.2 del Anexo Nº 05 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 3274 a 3277, 3293 a 3295 y 3307), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por intereses por préstamos de dinero entre partes vinculadas por el importe de S/ 87 080,00, al amparo de lo previsto en el numeral 4 del artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, sustentándose en el Requerimiento Nº y su resultado.

Que de la revisión de los escritos de apelación y ampliatorio (fojas 3695 a 3709 y 3745 a 3753), se aprecia que la recurrente señala "(...) hemos procedido al pago de este reparo (...)".

⁴ Asimismo, la Administración reparó el débito fiscal por ingresos omitidos (Ex Works) y el crédito fiscal por diferencia entre el Registro de Compras y lo declarado, comprobantes de pago emitidos por proveedor en estado de baja de oficio definitiva () y comprobantes de pago cancelados sin utilizar medio de pago, siendo que de la revisión del recurso de reclamación se advierte que la recurrente únicamente cuestionó el reparo al débito fiscal, siendo que los demás reparos no fueron cuestionados por la recurrente (fojas 3129 a 3163).

Además, la Administración reparó el saldo a favor del exportador y saldo al exportador materia de beneficio: Diferencias entre las exportaciones (Facturadas y Embarcadas) declaradas y las determinadas en el proceso de fiscalización (por exportaciones a las ventas (Ex Works), y se modificó el saldo del exportador materia de beneficio como consecuencia de los reparos determinados al crédito fiscal por diferencias entre el Registro de Compras y lo declarado, comprobantes de pago emitidos por proveedor en estado de baja de oficio definitiva (), comprobantes de pago cancelados sin utilizar medios de pago y al débito fiscal por ventas bajo el término Ex Works y diferencias entre exportaciones facturadas y embarcadas declaradas y las determinadas en el procedimiento de fiscalización.

Es preciso anotar que el reparo al débito fiscal por ingresos omitidos (Ex Works) fue dejado sin efecto mediante la resolución apelada (fojas 3345 a 3378). Cabe señalar que la Administración en la resolución apelada dejó sin efecto la Resolución de Determinación Nº , girada por Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2010 y las Resoluciones de Multa Nº , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del

artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de mayo y agosto de 2010. De la revisión del recurso de apelación y su escrito ampliatorio (fojas 3695 a 3709 y 3745 a 3753), los citados reparos no fueron cuestionados en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

N° 04428-5-2020

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° (fojas 3273 a 3309), se aprecia que fue emitida por saldo a favor de la recurrente por el importe de (S/ 338 270,00), no apreciándose de la ficha de valor de la mencionada resolución de determinación (fojas 3726/Reverso), que la recurrente hubiese efectuado pago alguno por dicho tributo y ejercicio.

Que dado que la recurrente únicamente cuestiona el pago realizado por dicho reparo y toda vez que éste ha sido desestimado en la presente instancia, corresponde mantener el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por intereses por préstamos de dinero entre partes vinculadas, y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Restitución de tributos derivados de un Procedimiento de Drawback y Gastos Comunes inherentes a la renta inafecta

Restitución de tributos derivados de un procedimiento de Drawback

Que de los Anexos N° 02, 6.1 y 6.2 y Punto 4 del Anexo N° 05 a la Resolución de Determinación N° ---- (fojas 3279, 3280, 3288 a 3293 y 3307), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por declarar como costo la restitución de tributos derivados de un Procedimiento de Drawback por el importe de S/ 495,00, al amparo de lo previsto en el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1112⁵, señalaba que por costo computable de los bienes enajenados, 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, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11777-2-2014, se entiende que el costo vinculado a una renta de la tercera categoría generada por una enajenación debe considerarse en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha enajenación se considere devengada.

Que por su parte, el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 - Existencias, modificada a diciembre de 2003⁶, señala que el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transporte, el almacenamiento, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales o servicios, agrega que los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

Que de otro lado, el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, aplicable al caso de autos, dispone que el *drawback* es el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, precisándose en el artículo 83 de la referida ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

⁵ Publicado el 29 de junio de 2012 y vigente a partir del 1 de enero de 2013.

⁶ Aplicable al caso de autos, oficializada mediante la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo Nº 010-2009-EF, señala que podrán ser beneficiarios del régimen de *drawback*, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Que el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo Nº 104-95-EF, preceptúa que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el referido decreto.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento señala que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, y que para dicho efecto se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien.

Que el artículo 3 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo 135-2005-EF, prevé que la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción. La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US\$20'000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Que de las normas glosadas se tiene que el *drawback* constituye un Régimen Aduanero establecido por ley, que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados, y, que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación de tales bienes.

Que no obstante, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 09967-4-2017, 05545-4-2016, 18624-9-2011 y 03170-1-2006, entre otras, cuando la norma que regula el *drawback* alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, vale decir, el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normativa aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al *ad valorem* pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual, en rigor, no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución Nº 11777-2-2014, los recursos obtenidos a través del *drawback* no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, así, toda vez que dichos aranceles no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal), por lo que su percepción no genera la obligación por parte del



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al drawback recibido, pues conforme se ha indicado, no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad.

Que mediante Punto N° 1 del Requerimiento N° (fojas 2929 y 2930), la Administración requirió a la recurrente que presentara en archivo Excel y por escrito en forma detallada la relación de costos registrados por derechos de aduana – Ad Valorem – cancelados por los insumos importados y adquiridos de terceros que fueron destinados al producto exportado por el que solicitó la Restitución de Derechos Arancelarios y que se encontraban en su costo de producción del ejercicio 2010. Asimismo, debía adjuntar copia de los documentos, firmados por su representante legal, con el que se acreditara el importe de derechos de aduana Ad Valorem registrados en el costo de producción 2010 o relacionados al stock al 31 de diciembre de 2010.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 2 de marzo de 2012 presentó un escrito, signado con Expediente N° (fojas 1013 a 1184), adjuntando los comprobantes de pago de compra de insumos, las guías de remisión, las Declaraciones Únicas de Aduana y las declaraciones juradas de sus proveedores, manifestando que importaron los insumos, así como dos cuadros de insumos adquiridos en los que se detallan el número de DUA, el insumo adquirido, si fueron utilizados en el ejercicio 2010 o permanecieron en stock al 31 de diciembre de 2010 y el Ad Valorem de la importación.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 2927 y 2928), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que había presentado dos cuadros por insumos: etiquetas y cajas de cartón que contenían la relación de costos registrados por derechos de aduana Ad Valorem – cancelados por los insumos importados y adquiridos de terceros que fueron destinados al producto exportado, por el cual solicitó la Restitución de Derechos Arancelarios, y que dichos insumos se encontraban en su costo de producción del ejercicio 2010. Asimismo, señaló que la recurrente realizó 2 importaciones directas en los periodos de marzo y agosto de 2010 del insumo "etiquetas" y que el resto de bienes fueron adquiridos de terceros, tal como se señala en el siguiente cuadro:

Factura de Compra Nacional			DUA		Producto Comprado			Utilización en el 2010		Ad Valorem del total de la importación	
Fecha	Numero	Proveedor	Numero	Fecha	Descripción	Cantidad	Importe S/	Cantidad	Importe S/	\$	S/
05/03/2010				05/03/2010	Etiquetas autoadhesivas	500 000	7 013,30			204,00	
05/08/2010				05/08/2010	Etiquetas autoadhesivas	500 000	6 914,66			204,00	
20/09/2010				05/07/2010	TT-076X100/PF-070X050-2C-T3-400E/PF-076X100-1C-T3-200E	108 000	3 423,33			1 428,00	
13/10/2010				05/07/2010	PF-070X050-20-T3-4000E	52 000	1 304,32			1 428,00	
09/11/2010				05/07/2010	PF-070X050-20-T3-4000E	24 000	603,94			1 428,00	
09/11/2010				05/07/2010	PF-070X050-20-T3-4000E	29 600	1 102,74			1 428,00	
24/11/2010				05/07/2010	PF-070X050-20-T3-4000E	107 250	2 593,65			1 428,00	
14/12/2010				05/07/2010	PF-070X050-20-T3-4000E	33 650	1 759,27			1 428,00	
28/12/2010				21/12/2010	TT-076X100-1C-T3-200E	14 000	313,60			1 428,00	
						1 368 500		427 209	8 353,98	1 327,00	
										10 303,00	

Etiquetas	Cantidad	Ad Valorem
Adquiridas	500 000	204,00
Consumidas	427 209	x

	Variable	Importe USD\$	Tipo de Cambio	Nuevos Soles
Ad Valorem equivalente a las etiquetas consumidas	x=	174,30	2,839	494,84 (*)

(*) Ad Valorem incluido en el costo de ventas del producto exportado correspondiente a las etiquetas consumidas por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que mediante el Punto N° 7 del Requerimiento N° (fojas 2913 y 2914), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de los libros y registros contables, documentación e información sustentatoria presentada y/o exhibida y resumida en el Estado de Ganancias y Pérdidas, se constató que había registrado y declarado como únicos ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta, los ingresos provenientes de la Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback de S/ 4 510 404,00, calificado como ingreso inafecto del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, indicó que la restitución de los tributos derivados de un Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios – Drawback, cargados inicialmente al costo de adquisición de las materias primas, productos intermedios, partes y piezas importadas e incorporadas al producto exportado o consumidos en la producción del mismo, implicaba la reversión o extorno de dicho costo, reflejándose en un menor costo de ventas, y por ende, en los resultados del ejercicio, siendo que en los Resultados del Requerimiento N° se dejó constancia que la recurrente informó un total de 2 importaciones directas, respecto de las cuales identificó las DAM's de importación en las que se registró el pago de Ad Valorem, por un total de \$ 408,00, es decir, S/ 1 150,56, de los cuales el Ad Valorem incluido en el costo de ventas del producto exportado ascendió a S/ 494,84; y que el monto que excedió el importe de los tributos inicialmente cargados como costo, debía reconocerse como ingreso en el Estado de Ganancias y Pérdidas, el cual no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, declaró como una deducción del Impuesto a la Renta, el importe total del Drawback cobrado ascendente a S/ 4 510 404,00, debiendo ser solo el exceso de S/ 4 509 909,16 (4 510 404,00 – 494,84), según se detalla en el Anexo 7.2 del presente requerimiento, por lo que le solicitó que presentara los descargos respectivos, en caso contrario, habría deducido en exceso el importe de S/ 494,00.

Que en el Punto N° 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2875 a 2877), la Administración señaló que la recurrente había obtenido ingresos provenientes del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios – Drawback, los cuales son considerados ingresos inafectos, incurriendo en gastos necesarios para producirlos; asimismo, señaló que la restitución de los tributos derivados del mencionado procedimiento que inicialmente fueron cargados al costo de adquisición de materias primas o insumos importados incorporados al producto exportado, implicaba la reversión o extorno de dicho costo, reflejándose en un menor costo de ventas, y en consecuencia en los resultados del ejercicio, y que en el caso de autos se había identificado el pago Ad Valorem de 2 importaciones realizadas por la recurrente y que ascendieron a \$ 408,00 o S/ 1 150,56; siendo de este monto S/ 494,84, el Ad Valorem incluido en el costo de ventas del producto exportado y que fue deducido en exceso, pues si bien la recurrente declaró como deducción de renta el total del Drawback⁷ cobrado, no obstante, solo debió considerarse el exceso de S/ 4 509 909,16 (4 510 404,00 – 494,84), por lo que procedió a reparar el importe deducido en exceso de S/ 494,84.

Que de lo expuesto, se tiene que la Administración reparó el costo de adquisición referido a ingresos por Drawback, debido a que consideró que los ingresos obtenidos producto de dicho beneficio, que según su postura, correspondían a la devolución o restitución de derechos arancelarios, no debían integrar el costo de sus productos, por lo que debían ser extornados, lo que la recurrente no hizo.

Que a diferencia de lo considerado por la Administración a efecto de sustentar su reparo, y tal como se ha indicado precedentemente, este Tribunal ha señalado que los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios, sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes

⁷ Cabe precisar que el ingreso por Drawback no se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

exportados, de modo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido.

Que en tal sentido, no resulta correcto interpretar que cuando el contribuyente obtiene la restitución de los derechos arancelarios, deba excluir el importe restituído del costo de ventas de los bienes vendidos, por lo que procede levantar dicho reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo⁸.

Gastos comunes

Que de los Anexos Nº 02, 6.1 y 6.2 y Punto 4 del Anexo Nº 05 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 3279, 3280, 3288 a 3293 y 3307), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 2 098,793,00, sustentándose en el Requerimiento Nº y su resultado.

Que de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo 37, modificado por Ley Nº 28991, prevé que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que conforme con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF, aplicable al caso de autos⁹, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que este Tribunal, en la Resolución Nº 03205-4-2005, señaló que los ingresos obtenidos como producto del acogimiento al régimen aduanero de Drawback no se encontraban afectos al Impuesto a la Renta, dado que no calificaban en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco derivaban de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y, por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones tributarias.

Que en ese sentido, conforme con la Resolución Nº 03205-4-2005, en diversas resoluciones, tal como la Nº 17626-2-2013, entre otras, se ha indicado que los ingresos obtenidos como producto del acogimiento al régimen aduanero de Drawback se encuentran inafectos para el Impuesto a la Renta, y que, en

⁸ Similar criterio ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 08083-8-2016 y 03454-8-2019.

⁹ Antes de la incorporación del tercer párrafo por el Decreto Supremo Nº 281-2010-EF, a su vez modificado por Decreto Supremo Nº 008-2011-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

consecuencia, resulta correcto que la Administración los considere para la determinación del porcentaje¹⁰ a aplicar a los gastos comunes.

Que asimismo, en diversos pronunciamientos de este Tribunal, como los contenidos en las Resoluciones Nº 01869-1-2006 y 05979-2-2004, entre otras, se ha precisado que la figura jurídica de la inafectación debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y, por ende, no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

Que mediante el Punto Nº 7 del Requerimiento Nº (fojas 2913 y 2914), la Administración señaló a la recurrente que había identificado sus "ingresos" y los "costos" atribuidos a éstos, diferenciando, de este modo, las "rentas gravadas" y las "rentas inafectas" resultantes que fluían de la contabilidad, identificación numérica que se encontraba detallada en el Anexo Nº 7.1 adjunto al citado requerimiento (foja 2891), precisando además que la recurrente no había registrado rentas exoneradas del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, le indicó que había registrado gastos que eran comunes tanto para las rentas gravadas como para las rentas inafectas, sobre los cuales debía aplicarse el procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, **en vista que de la contabilidad no fluía identificación directa o la imputación directa a rentas gravadas o a rentas inafectas**, siendo que el importe de dichos gastos comunes ascendía a S/ 4 413 970,00, sobre los cuales debía aplicarse el porcentaje establecido según el procedimiento del inciso p) del artículo 21 del citado reglamento, que tiene como finalidad determinar el gasto inherente a la renta gravada; y por diferencia se obtiene el monto ascendente a S/ 4 001 824,00 correspondiente a los gastos comunes inherentes a la renta inafecta, tal como se especifica en el Anexo Nº 7.1 adjunto (foja 2891), siendo éste objeto de reparo. En ese sentido, le solicitó que presentara los descargos respectivos, caso contrario, repararía el importe de S/ 4 001 824,00 por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2010.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 26 de marzo de 2012 presentó un escrito signado con Expediente Nº (fojas 1996 a 2003), señalando que de acuerdo al Decreto Supremo Nº 008-2011-EF, que modificó al Decreto Supremo Nº 281-2010-EF, el prorrateo de los gastos en relación a los ingresos inafectos por Drawback, es aplicable a partir del ejercicio 2011.

Que en el Punto Nº 7 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 2875 a 2877), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, señalando que de conformidad con lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio acotado, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas y que no sean imputables directamente a una u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, y en caso no se pudiera establecer la proporcionalidad debía aplicarse al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de las rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas. Agregó que el tercer párrafo del inciso p) del citado artículo 21, según texto incorporado por el Decreto Supremo Nº 281-2010-EF, vigente a partir del 1 de enero de 2011, tiene carácter de precisión, por lo que no es válido el argumento de la recurrente referido a que el mencionado decreto no tiene efectos retroactivos y que se aplica a partir del 1 de enero de 2011.

Que asimismo, indicó que la recurrente obtuvo ingresos por provenientes del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios – Drawback, los cuales son considerados ingresos inafectos del Impuesto a la Renta, por lo que incurrió en gastos necesarios para producirlos; que se había

¹⁰ Porcentaje= Renta bruta gravada/ Total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

identificado los ingresos de la recurrente y los costos atribuidos a éstos, diferenciando las rentas gravadas resultantes y las rentas inafectas resultantes que fluían de su contabilidad, precisando que la recurrente no registró rentas exoneradas del Impuesto a la Renta. Agregó que la recurrente registró gastos que eran comunes tanto para las rentas gravadas como para las rentas inafectas, sobre los cuales debía aplicarse el procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en vista que de la contabilidad no fluía la identificación directa o la imputación directa a rentas gravadas o a rentas inafectas.

Que en ese sentido, señaló que al total de los gastos comunes equivalente a la suma de S/ 4 413 970,00, debía aplicarse el procedimiento del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, determinando gasto inherente a la renta gravada, y por diferencia el monto ascendente a S/ 2 098 793,00 correspondiente a los gastos comunes inherentes a la renta inafecta, tal como se plasma en el Anexo N° 6.1 adjunto al citado requerimiento (foja 2858), por lo que procedió a reparar el importe de S/ 2 098 793,00, según detalle:

Concepto	S/
Rentas Brutas gravadas (Total de rentas brutas sin considerar ingresos por Drawback)	4 974 878,00
Rentas brutas exoneradas	0,00
Rentas Inafectas (Drawback - Costo de Ventas)*	4 509 909,00
Gastos comunes (**)	4 413 970,00

(*) S/ 4 510 404,00 - S/ 494,84 = S/ 4 509 909,00.

(**) Suma de los gastos incluidos en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010

Procedimiento de Prorrata: Inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta			
Porcentaje =	Renta Gravada	=	4 974 878,00 = 52,45%
	Renta Gravada + Renta Exonerada + Renta Inafecta		4 974 878,00 (*) + 0,00 + 4 509 909,00
Gastos inherentes a rentas gravadas = S/ 4 413 970,00 * 9,34% = S/ 2 315 177,00			
Reparo:			
Gastos inherentes a rentas exonerada e inafecta = S/ 4 413 970,00 - S/ 2 315 177,00 = S/ 2 098 793,00			

(*) Por error se consignó S/ 464 474,00

Que de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada por la recurrente mediante Formulario (fojas 2618 a 2620), se aprecia que la recurrente consignó que obtuvo ingresos por Drawback en el ejercicio 2010 por el importe de S/ 4 510 404,00, lo que no ha sido cuestionado por aquélla, por lo que ha quedado acreditado que la recurrente durante el ejercicio 2010 obtuvo ingresos gravados y no gravados, puesto que los ingresos obtenidos por el Régimen de Drawbak, ascendente a S/ 4 510 404,00, califican como inafectos al Impuesto, de acuerdo a la normatividad y criterios de este Tribunal antes citados.

Que teniendo en cuenta que los ingresos obtenidos por la recurrente como producto del Régimen del Drawback, califican como inafectos del Impuesto a la Renta, y estando a que la recurrente obtiene rentas gravadas, resulta correcto que la Administración los haya considerado para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por la recurrente durante el ejercicio 2010, toda vez que no se demostró los gastos imputables a cada una de las rentas, conforme se advierte del Requerimiento N° y su resultado (fojas 2875 y 2913), en la que se indicó que de la contabilidad de la recurrente no fluía identificación directa o la imputación directa a rentas gravadas o a



Tribunal Fiscal

N° 04428-5-2020

rentas inafectas, careciendo de sustento los argumentos de la recurrente en el sentido que el Drawback no tiene calidad de renta inafecta, por lo que dicho procedimiento se ajusta a ley.

Que sin perjuicio de ello, es del caso indicar que la Administración para determinar el porcentaje, ha considerado como renta no gravada la suma de S/ 4 509 909,00, no obstante que el total de ingresos por concepto de Drawback asciende a la suma de S/ 4 510 404,00, no resultando correcto que la restitución de los derechos arancelarios se excluya del costo de ventas, tal como se ha expuesto anteriormente, por lo que corresponde que la Administración reliquide dicha determinación.

Que estando a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada en dicho extremo a efecto que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha realizado una correcta aplicación del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, debido a que no ha tenido en cuenta las modificaciones realizadas por el Decreto Supremo N° 008-2011-EF, normas que, de conformidad con lo dispuesto en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, entraron en vigencia en el ejercicio 2011, por lo que no correspondía que la norma dada en el ejercicio 2010 fuera aplicada en el citado ejercicio al tratarse de normas referidas al Impuesto a la Renta; cabe indicar que dicho alegato carece de sustento, puesto que si bien a través de tal incorporación se establecieron los alcances de la renta inafecta, los citados decretos supremos no regularon ningún tratamiento especial a los ingresos provenientes del Drawback y dado que con anterioridad a la dación de dichas normas este Tribunal, mediante la Resolución N° 03205-4-2005, había señalado que se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, debían considerarse para la determinación de los gastos comunes.

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

Que respecto a lo indicado por la recurrente sobre que debe mantenerse hasta el ejercicio 2010 la posición del Tribunal Fiscal contenida en la Resolución N° 04806-2-2012, según la cual los ingresos obtenidos por el Régimen de Restitución de derechos arancelarios – Drawback no califican como renta de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, y que además no califica en ninguno de los conceptos de renta, por ello, no puede considerarse como renta inafecta los ingresos provenientes del Drawback, y el consecuente prorrateo en los gastos comunes; cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes este Tribunal en las Resoluciones N° 17626-2-2013 y 04704-9-2014, entre otras, ha señalado que al calificar dichos ingresos como ingresos inafectos para el Impuesto a la Renta, según lo establecido en la Resoluciones N° 03205-4-2005 y 04806-2-2012, resulta correcto que se les considere para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes, por lo que pretender que recién se considere como renta inafecta a partir del año 2010, no tiene asidero alguno.

Que en relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que en el supuesto que se aplicara la regla contenida en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración no ha indicado el motivo por el cual aplicó la prorrata a todos sus gastos, no obstante que debía identificar cuáles eran los gastos que habían incidido en forma conjunta en la generación de renta gravadas y rentas inafectas y no aplicar dicho porcentaje sobre la totalidad de sus gastos, y cita la Resolución N° 15061-1-2013; cabe indicar que de acuerdo a lo establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando el contribuyente tenga gastos comunes y no discrimine los gastos que se encuentren relacionados a rentas afectas, exoneradas e inafectas, se debe



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

aplicar el procedimiento de prorrata de gastos, en ese sentido, no habiéndose verificado de la contabilidad de la recurrente la mencionada discriminación, tal como se dejó establecido en el Requerimiento N° y su resultado, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente, correspondía que la Administración lo efectuara, como ocurrió en el caso autos, por lo que tal argumento carece de asidero alguno, debiendo indicarse que la citada resolución no existe, y que la Resolución N° 15061-11-2013 se encuentra referido a un caso distinto al que es materia de autos. Cabe indicar que la Administración, tanto en el citado requerimiento como en su resultado, indicó que aplicaba la prorrata debido a que de la contabilidad de la recurrente no fluía la identificación directa o la imputación directa a rentas gravadas o rentas inafectas.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la regla del inciso p) del artículo 21 del citado reglamento constituye un desarrollo de la regla contenida en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que en caso resultara de aplicación la definición de renta inafecta contenida en el tercer párrafo del artículo 21 del mencionado reglamento éste resultaría ilegal, al exceder los alcances del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que se estaría desnaturalizando la naturaleza del subsidio del drawback, puesto que al repararse la deducción de parte de sus gastos se estaría devolviendo al fisco parte del mismo; cabe señalar que contrario a lo manifestado por la recurrente el inciso p) del artículo 21 del mencionado reglamento se encuentra acorde con las reglas del artículo 37 de la referida ley, puesto que aquél resulta de aplicación a aquellos casos en que los contribuyentes simultáneamente obtengan rentas gravadas, exoneradas y/o inafectas, a efecto de no permitir que se deduzcan gastos en la parte que tengan incidencia en las rentas exoneradas y/o inafectas, debiendo agregarse que la aplicación del procedimiento contemplado en el mencionado inciso p) no desnaturaliza en forma alguna el subsidio del drawback, puesto que éste será aplicable a aquellas personas que cumplan los requisitos establecidos en las normas correspondientes para su otorgamiento, por lo que lo alegado carece de sustento.

Resoluciones de Determinación N° diciembre 2010

- Pago a Cuenta de enero a

Que de los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N° I

(fojas 3310 a 3314), se aprecia que fueron emitidas por

los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y julio a diciembre de 2010 por los importes de S/ 0,00 a fin de concluir con el procedimiento de fiscalización.

Que de la revisión del Anexo N° 01 a las citadas resoluciones de determinación y de las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero, febrero y julio a diciembre de 2010 (fojas 2637 y 3314), se verifica que la Administración no ha realizado reparo alguno por dicho concepto y periodos, y que efectivamente fueron emitidas a fin de concluir el procedimiento de fiscalización, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que según los Anexos N° 01 y 02 de las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 3310 a 3314), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2010 por los importes de S/ 0,00, la Administración reparó la aplicación del saldo a favor del ejercicio anterior efectuada por la recurrente a partir del periodo abril de 2010, al amparo de lo previsto en el artículo 87 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y el numeral 4 del artículo 55 de su reglamento, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas que dicho artículo detalla.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que según el artículo 87 de la citada ley, si las cantidades abonadas a cuenta con arreglo a lo establecido en los artículos precedentes resultasen inferiores al monto del impuesto que, según declaración jurada anual, sea de cargo del contribuyente, la diferencia se cancelará al momento de presentar dicha declaración. Si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

Que el numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF, señala que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada en la que se consigne dicho saldo.

Que este Tribunal ha interpretado en la Resolución Nº 06069-6-2005 de 30 de setiembre de 2005, que teniendo en consideración la modificación introducida al artículo 55, la forma de aplicación del saldo a favor prevista en los considerandos anteriores constituye una obligación y no una facultad del contribuyente.

Que mediante Punto Nº 2 del Requerimiento Nº (fojas 2800 y 2801), la Administración señaló a la recurrente que conforme a lo establecido en el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 de su reglamento, el saldo a favor consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, presentada el 30 de marzo de 2010, debió compensarse a partir del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010, y no a partir de abril de 2010, lo que determinó un saldo pendiente por pagar para el periodo de junio de 2010, tal como se indica a continuación:

Mes	Base imponible según DDJJ S/	Base Imponible según SUNAT S/	Impuesto Resultante S/	Saldo a Favor Anterior (1) S/	Compensación Saldo a Favor S/	Compensación SFMB S/	Crédito por ITAN (3) S/	Total Pagos a Cuenta según SUNAT S/	Impuesto a pagar S/
01-10	333 688,00	333 688,00	6 674,00	0,00		6 674,00		6 674,00	
02-10	4 771 098,00	4 771 098,00	95 422,00	0,00		95 422,00		95 422,00	
03-10	7 547 403,00	7 547 403,00	150 948,00	622 804,00	150 948,00	0,00		150 948,00	
04-10	6 811 774,00	6 811 774,00	136 235,00	471 856,00	136 235,00	0,00		136 235,00	
05-10	11 336 937,00	11 336 937,00	226 739,00	335 621,00	226 739,00	0,00		226 739,00	
06-10	12 179 778,00	12 179 778,00	243 596,00	108 882,00	108 882,00	0,00		108 882,00	(2) 134 714,00
07-10	2 070 652,00	2 070 652,00	41 413,00			41 413,00		41 413,00	
08-10	3 072 174,00	3 072 174,00	61 443,00			61 443,00		61 443,00	
09-10	637 441,00	637 441,00	12 749,00			12 749,00		12 749,00	
10-10	2 189 396,00	2 189 396,00	43 788,00			43 788,00		43 788,00	
11-10	2 896 989,00	2 896 989,00	57 940,00			57 940,00		57 940,00	
12-10	7 148 269,00	7 148 269,00	142 965,00			142 965,00		142 965,00	
				Total	622 804,00	462 394,00		1 085 198,00	

Nota (1): Con fecha 30 de marzo de 2010, la recurrente presentó el Formulario PDT por el ejercicio 2009, determinando un saldo a favor para el ejercicio 2010 de S/ 622 804,00, correspondiendo su aplicación desde el periodo marzo de 2010, conforme lo establece el artículo 87 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, la recurrente no lo compensa a partir de dicho periodo sino que compensó por error el pago a cuenta del periodo marzo 2010 con saldo a favor del exportador.

Nota (2): Como consecuencia de la aplicación del saldo a favor del ejercicio 2009 a partir del periodo marzo de 2010, se determina un saldo pendiente por pagar para el periodo junio 2010, debido a que el pago a cuenta declarado es S/ 243 596,00, pero sólo queda un saldo a favor de ejercicios anteriores de S/ 108 882,00 por compensar, en consecuencia, queda un saldo pendiente de pago de S/ 134 714,00.

Cabe indicar que con fecha 12 de julio de 2010 se emitió la Orden de Pago Nº por el periodo junio 2010, por el importe de S/ 243 596,00, la misma que fue reclamada por la recurrente. Posteriormente, el 4 de noviembre de 2010 se emite la Resolución de Intendencia Nº declarando procedente en parte el



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

reclamo de la recurrente y determinando como importe compensado con el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, el importe de S/ 108 882,00 y como saldo pendiente de pago S/ 134 714,00.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, el 18 de octubre de 2012 presentó un escrito signado con Expediente N° (fojas 2516 a 2519), señalando que existe una interpretación errada por parte de la Administración al considerar que el término "a partir del mes siguiente" es inmediatamente después o siguiente al mes que se presentó la declaración jurada donde se consigne el saldo a favor, y que este Tribunal explica el mencionado término, siendo que el mismo se refiere a cualquier mes posterior a la presentación de la declaración jurada donde figura el crédito, citando la Resolución N° 07399-1-2004.

Que en el Punto N° 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 2792 a 2795), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que el saldo a favor consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del 2009, presentada el 30 de marzo de 2010 mediante Formulario (foja 2622 a 2624) ascendió a S/ 622 804,00, siendo que dicho saldo, en aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y el artículo 55 de su Reglamento, debió aplicarse a partir del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010 y no como lo ha aplicado la recurrente desde el periodo abril 2010, determinándose una omisión por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de junio de 2010 por el importe de S/ 134 714,00, por la que se emitió la Orden de Pago N° según lo indicado en el Anexo N° 02 al resultado del citado requerimiento (foja 2790).

Que de autos se aprecia que el 30 de marzo de 2010, la recurrente presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, mediante Formulario (fojas 2622 a 2624), en la que se determinó un saldo a su favor por el importe de S/ 622 804,00 (Casilla 138), el cual sería aplicado a futuros pagos a cuenta al haber marcado la opción 2 en la Casilla 137, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta y numeral 4 del artículo 55 de su reglamento, correspondía aplicar dicho saldo a favor contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010.

Que de la revisión de las declaraciones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo y abril de 2010, presentadas mediante Formularios PDT respectivamente (foja 2637), se aprecia que la recurrente procedió a aplicar el saldo a favor del ejercicio anterior (2009) a partir del periodo abril de 2010, cuando de acuerdo a las normas antes citadas debía aplicarse a partir del periodo de marzo de 2010, apreciándose que el mencionado saldo a favor se agotó en junio de 2010, pues en dicho mes el pago a cuenta ascendía a S/ 243 596,00 (foja 2637) y se aplicó solo S/ 108 882,00 de los S/ 622 804,00 del saldo a favor del ejercicio 2009, restando un pago a cuenta por cancelar equivalente a la suma de S/ 134 714,00, por lo que la Administración emitió la Orden de Pago N° 1.

Que en ese sentido, el reparo materia de autos se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración de manera errada ha interpretado el numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que el término "a partir del siguiente" es inmediatamente después o siguiente al mes que se presentó la declaración jurada anual en la que se consignó el saldo a favor y no como lo indica este Tribunal, el cual ha interpretado correctamente el mencionado término señalando que el mismo se refiere a cualquier mes posterior a la presentación de la declaración jurada donde se consigna el crédito, cita para ello, las Resoluciones N° 205-4-2001 y 7399-1-2004; cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto en el

¹¹ Cabe indicar que respecto a la Orden de Pago N° 2013, 01430-9-2014 y 10156-5-2019.

este Tribunal emitió las Resoluciones N° 08972-2-



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

numeral 4 del artículo 55 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, el saldo a favor del ejercicio anterior deberá ser compensado, en caso no se solicite la devolución, únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada en la que se consigne dicho saldo, siendo que en el presente caso, al haberse acreditado que la recurrente presentó su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, el 30 de marzo de 2010, debió aplicar el saldo a favor a partir del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento, debiendo indicarse que la jurisprudencia citada por la recurrente no resulta de aplicación al presente caso, puesto que fueron emitidas cuando estaba vigente el texto del numeral 4 del citado artículo 55 antes que fuera modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no se ha generado omisión alguna en el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010, cuyo importe fue cubierto con el saldo a favor del exportador, cabe indicar que de acuerdo al cuadro antes mencionado la Administración no determinó omisión referencial por concepto del citado pago a cuenta, tal es así que la Resolución de Determinación N° , girada por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2010 fue emitida por el importe de S/ 0,00 (foja 3317).

Impuesto General a las Ventas

Resolución de Determinación N°
proveedores inhabilitados

- Crédito fiscal por Comprobantes de pago de

Que según los Anexos N° 03 y 11 y Punto 3 del Anexo N° 08 a la Resolución de Determinación N° (fojas 3228, 3229, 3252 a 3256 y 3272), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2010 por el importe de S/ 25 713,00, por utilizar el crédito fiscal de comprobantes de pago cuyo proveedor tenía la condición de "no habido"¹² a la fecha de su emisión, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que conforme con el artículo 19 de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 29214, para ejercer el derecho al crédito fiscal a que se refería el artículo 18 se debían cumplir los siguientes requisitos formales: a) Que el impuesto estuviese consignado por separado en el comprobante de pago que acreditase la compra del bien, del servicio afecto, del contrato de construcción, o de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el Agente de Aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por SUNAT, que acreditaran el pago del impuesto en la importación de bienes, y precisaba que los comprobantes de pago o documentos a los que se hacía referencia en el párrafo anterior eran aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentaban el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos hubieran sido emitidos de conformidad con las disposiciones sobre la

¹² Cabe indicar que la Administración también efectuó reparos al crédito fiscal de abril, julio y septiembre de 2010 por comprobantes de pago emitidos por proveedor con estado de baja de oficio definitiva (Eulogio Álvarez Sánchez), sin embargo, estos fueron aceptados por la recurrente en su escrito de reclamación (fojas 3129 a 3163).



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

materia; y, c) Que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por SUNAT a los que se refería el inciso a) de dicho artículo, o el formulario donde constase el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados; hayan sido anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que estableciera el reglamento, y agregaba que el mencionado registro debía estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el reglamento.

Que el cuarto párrafo del mencionado artículo 19 señalaba que asimismo se tendrían en cuenta las siguientes normas: 1. No daría derecho a crédito fiscal, el Impuesto consignado, sea que se haya retenido o no, en comprobantes de pago, nota de débito o documento emitido por la SUNAT no fidedignos o falsos o que incumplen con los requisitos legales o reglamentarios y que el reglamento establecería las situaciones en las cuales los comprobantes de pago, notas de débito o documentos emitidos por la SUNAT serían considerados como no fidedignos o falsos; 2. No darían derecho al crédito fiscal los comprobantes de pago o notas de débito que hayan sido emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les hubiera comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tuvieran la condición de no habido para efectos tributarios; y 3. Tampoco darían derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resultasen no ser contribuyentes del Impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilitase a ello o los otorgados por operaciones exoneradas del impuesto.

Que según el quinto párrafo del anotado artículo 19, tratándose de comprobante de pago, notas de débito o documentos no fidedignos o que incumplieran con los requisitos legales y reglamentarios, no se perdería el derecho al crédito fiscal en la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios, contratos de construcción e importación, cuando el pago del total de la operación incluyendo el pago del Impuesto y de la percepción, de ser el caso, se hubiera efectuado: i) Mediante los medios de pago que señalase el reglamento; y, ii) Siempre que se cumpliera con los requisitos que señalase el referido reglamento; precisando dicha norma que lo antes mencionado, no eximía del cumplimiento de los demás requisitos exigidos por dicha ley para ejercer el derecho al crédito fiscal.

Que de conformidad con el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, para efecto de la aplicación del cuarto párrafo del precitado artículo 19, se tendrá en cuenta los siguientes conceptos: 1) Comprobante de pago falso: Es aquel documento que es emitido en alguna de las siguientes situaciones: a) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la SUNAT, b) El número de RUC no corresponde a la razón social, denominación o nombre del emisor, c) El emisor consigna una dirección falsa. Para estos efectos, se considerará como dirección falsa a: i. Aquella que sea inexistente, o, ii. Aquella que no coincida con el lugar en que efectivamente se emitió el comprobante de pago, iii. Otros hechos o circunstancias que permitan a la Administración Tributaria acreditar que la dirección consignada en el comprobante de pago no corresponde a la verdadera dirección del emisor, d) El nombre, razón social o denominación y el número de RUC del adquirente no corresponden al del sujeto que deduce el crédito fiscal, salvo lo dispuesto en el inciso d) del numeral 2.1. del artículo 6, e) Consigna datos falsos en lo referente al valor de venta, cantidad de unidades vendidas y/o productos transferidos. 2) Comprobante de pago no fidedigno: Es aquel documento que contiene Irregularidades formales en su emisión y/o registro. Se consideran como tales: comprobantes emitidos con enmendaduras, correcciones o interlineaciones; comprobantes que no guardan relación con lo registrado en los asientos contables; comprobantes que contienen información distinta entre el original como en las copias. 3) Comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios: Es aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia. 4) Comprobante de pago otorgado por contribuyente cuya inclusión en algún régimen especial no lo habilite para ello: Es aquel documento emitido por sujetos que no son contribuyentes del Impuesto, por estar incluidos en algún régimen tributario que les impide emitir comprobantes de pago que permitan ejercer el



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

derecho al crédito fiscal. En caso que un comprobante de pago sea no fidedigno o no reúna los requisitos legales o reglamentarios, y a la vez: -Sea falso, se le considerará para todos los efectos como falso.- Haya sido otorgado por contribuyente cuya inclusión en algún régimen especial no lo habilite para ello, se le considerará para todos los efectos como este último.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución Nº 01120-8-2016 ha señalado que si bien en el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 103-2002-EF, se incluyó como "comprobante de pago que no reunía los requisitos legales o reglamentarios" y, por ende, conforme a lo previsto por el cuarto párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según texto vigente con anterioridad a la modificatoria introducida a través de las Leyes Nº 29214 y 29215, no daba derecho a utilizar crédito fiscal, a aquellos comprobantes de pago o documentos emitidos por sujetos con la condición de "no habido" a la fecha de su emisión, dicho supuesto fue excluido por el anotado Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, que modificó el citado reglamento.

Que ahora bien, conforme al inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sustituido por Ley Nº 29214, norma aplicable en el caso de autos, para ejercer el derecho al crédito fiscal, entre otros requisitos formales, los comprobantes de pago o documentos deberán consignar el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

Que el artículo 1 de la Ley Nº 29215 señala que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente: (i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); (ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); (iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y (iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación) y que excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01580-5-2009 se ha establecido, entre otros, como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria, que *"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por la Ley Nº 29214, la información prevista por el artículo 1º de la Ley Nº 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión"*¹³.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución Nº 01120-8-2016 ha señalado que cuando el inciso b) del aludido artículo 19º señala, entre otros, que *"(...) el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión"*, no está haciendo referencia a su condición a la fecha de emisión de los comprobantes de pago o documentos, esto es, si tiene la condición de "no habido".

¹³ Asimismo, se indica en uno de los fundamentos de la citada resolución que las Leyes Nº 29214 y 29215 "...deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda".



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que mediante el Punto 3.1 del Requerimiento N° (foja 2922), la Administración señaló a la recurrente que de sus sistemas, verificó que había realizado compras a sujetos "No Habidos" y que para ejercer el derecho al crédito fiscal el emisor de los comprobantes de pago o documentos debía estar habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión de acuerdo con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la Administración, según lo establecido en el inciso b) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que debía presentar los descargos correspondientes, siendo los comprobantes de pago observados los detallados en el Anexo N° 3.1 del citado requerimiento (fojas 2907 y 2908).

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 26 de marzo de 2012 presentó un escrito signado con Expediente N° (fojas 1996 a 2003), señalando que a partir del Decreto Supremo N° 130-2005-EF se eliminó toda referencia a la condición de "No Habido" del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificando la disposición que incluía como "Comprobante de Pago que no cumple con los requisitos legales o reglamentarios", a aquel que había sido emitido por sujetos que tenían la condición de "No Habidos". Asimismo, indicó que la Ley N° 29214, vigente a partir de abril de 2008, flexibiliza los requisitos para la aplicación del crédito y que con dicha modificación se reconoce que la condición del proveedor es un hecho no imputable al cliente, por lo que no puede impedirse la utilización del crédito por parte de este último.

Que en el Punto 3.1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2882 a 2885), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que de acuerdo a lo verificado en sus sistemas, el proveedor se encontraba inhabilitado para emitir comprobantes de pago, al tener la condición de "No Habido" durante el 3 al 23 de marzo del 2010, por lo que en dicho periodo no se encontraba habilitado para emitir comprobantes de pago, y que no le es aplicable el quinto párrafo del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues la observación no se refiere a que los comprobantes de pago incumplan con un requisito legal y reglamentario y que si bien dichos comprobantes de pago fueron cancelados con los medios de pago que indica el reglamento, esto no le otorga derecho a utilizar el crédito fiscal.

Que asimismo, señaló que los comprobantes de pago observados emitidos por no fueron observados por la falta de algún requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, caso contrario, estaría inmerso en lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante, ello no se había configurado, puesto que el proveedor levantó la condición de "No Habido" antes del 31 de diciembre de 2010, por tanto era deducible para efectos del Impuesto a la Renta; en consecuencia, reparó el crédito fiscal de marzo de 2010 respecto de los comprobantes de pago emitidos por el citado proveedor debido a que a la fecha de emisión tenía la condición de "No Habido".

Que sin embargo, conforme al criterio de este Tribunal señalado en la citada Resolución N° 01120-8-2016, entre otras, el texto del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, que recoge los requisitos formales que debe cumplir todo contribuyente a fin de ejercer el derecho al crédito fiscal, no contempla, a diferencia del texto anterior a dicha modificación, que no pueda utilizarse el crédito fiscal sustentado con comprobantes de pago emitidos por sujetos con la condición de "no habido" a la fecha de su emisión, por lo que la Administración no puede sustentar el reparo al crédito fiscal en el solo hecho que a la fecha en que se emitió el comprobante de pago el emisor tenía condición de "no habido".

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo formulado por la Administración y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo no procede emitir pronunciamiento sobre los restantes alegatos de la recurrente relacionados a este reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Determinación de Saldos a Favor y Devoluciones en Exceso del Saldo a Favor Materia de Beneficio

Que de los Anexos Nº 1 a 16 a las Resoluciones de Determinación Nº

(fojas 3211 a 3240, 3242 a 3245 y

3248 a 3272), se aprecia que fueron emitidas por los saldos a favor del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, setiembre a diciembre de 2010 y por devoluciones en exceso del Saldo a Favor del exportador Materia de Beneficio de abril a agosto de 2010, generados por los reparos efectuados en fiscalización.

Que teniendo en cuenta que en esta instancia el reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago emitidos por proveedor no habido ha sido revocado, en la instancia de reclamación se revocó el reparo al débito fiscal por ingresos omitidos (Ex Works) y los demás reparos no han sido cuestionados en esta instancia, corresponde que la Administración reliquide los saldos y las devoluciones en exceso determinados, de corresponder, por lo cual procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº

(fojas 3327 a 3330 y 3755 a 3760), fueron emitidas por la

comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de marzo, abril, junio, julio, setiembre y noviembre de 2010 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, respectivamente.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría¹⁴, señala que 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, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que las Resoluciones de Multa Nº

fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1

dél artículo 178 del Código Tributario y se sustentan en el reparo al crédito fiscal por comprobantes de pago emitidos por proveedor que tenía la condición de "no habido" a la fecha de su emisión que fue impugnado, el cual ha sido levantado en la presente instancia, al reparo al débito fiscal por ingresos omitidos (Ex Works) dejado sin efecto en la instancia de reclamación y otros reparos no han sido cuestionados en esta instancia, lo que podría incidir en el monto de las multas a aplicar, por lo que

¹⁴ Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada (foja 3735 a 3741).



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide los importes contenidos en estas resoluciones de multa, según corresponda.

Que de otro lado, la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , debiendo indicarse que en esta instancia algunos han sido confirmados, otros han sido revocados a efecto que la Administración procede conforme a la presente resolución y otros no fueron impugnados, por lo que procede resolver en igual sentido; en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que no se ha tenido en cuenta que respecto a las Resoluciones de Multas N°

ha realizado pagos y que éstas fueron canceladas acogiéndose a la gradualidad del 60%, según lo señalado en su escrito ingresado a la mesa de partes de la Administración, cabe indicar de la revisión del citado escrito¹⁵ (foja 3209), se aprecia que únicamente da cuenta de los pagos que ha realizado por concepto de las citadas multas, no habiendo alegado acogerse al régimen de gradualidad, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario, debiendo agregarse que dichos pagos fueron imputados a las citadas resoluciones de multa, según las fichas de valor de las mencionadas resoluciones de multa (fojas 3722 a 3734).

Que respecto a lo señalado por la recurrente sobre que las Resoluciones de Multas N°

deben dejarse sin efecto al encontrarse vinculadas a los reparos apelados que no se encuentran arreglados a ley, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes se ha dispuesto revocar la resolución en este extremo a efecto que la Administración reliquide el monto de las multas según lo señalado en la presente resolución, teniendo en cuenta que las citados valores se encuentran vinculados a las Resoluciones de Determinación N°

las que a su vez contienen otros reparos, además de los reparos impugnados en esta instancia y algunos han sido revocados y otros confirmados.

Que en relación a lo manifestado por la recurrente en el sentido que no es exigible la multa relacionada con la aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los intereses transcurridos hasta el décimo día siguiente al de publicación del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, lo que debe tenerse en cuenta al momento de resolver, y agrega que indicar que la modificación de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 281-2010-EF, no podría suponer que recobren vida las multas e intereses que fueron extinguidos por ella mientras estuvo vigente, por cuanto eso supondría aplicación retroactiva de la modificación, lo que está prohibido; cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, los Decretos Supremos N° 281-2010-EF y 008-2011-EF, no regularon ningún tratamiento especial a los ingresos provenientes del Drawback y dado que con anterioridad a la dación de dichas normas este Tribunal, mediante la Resolución N° 03205-4-2005, había señalado que se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, debían considerarse para la determinación de los gastos comunes, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 3333 y 3334) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, por no llevar los libros y/o registros de acuerdo a las formas y condiciones establecidas.

¹⁵ En el citado escrito se indica "(...) nos dirigimos a ustedes para informarles que hemos procedido a efectuar los siguientes pagos mediante formulario virtual 1622: (...), sin otro particular, quedamos de ustedes (...)".



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 175 del referido código, constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, 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 perceptoras de renta de tercera categoría, contempla como sanción aplicable a la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º 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 Nº 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 175º 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.

Que mediante el Punto Nº 16 del Requerimiento Nº (foja 2962), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera, entre otros, sus Libros Caja y Bancos y Mayor; indicándose en el Punto Nº 16 del Resultado del citado Requerimiento (fojas 2958 y 2959), que la recurrente exhibió los citados libros, verificándose que en el Libro Caja y Bancos Nº 03 (legalizado el 10 de febrero de 2010 con número de legalización 313), se encontraban anotadas operaciones correspondientes a enero a diciembre 2010, en el Libro Mayor Nº 10 y 11 (legalizados el 5 de abril y 22 de diciembre de 2010 con números de legalización 658 y 2418, respectivamente), se encontraban anotadas operaciones correspondientes a febrero a noviembre 2010 así como de noviembre y diciembre de 2010, respectivamente; determinando que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario,

Que mediante el Punto Nº 9.1 del Requerimiento Nº (fojas 2911 y 2912), la Administración señaló a la recurrente que sustente la citada infracción y que podía acogerse al Régimen de Gradualidad, de acuerdo a lo señalado en la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT; indicándose en los resultados del citado requerimiento (fojas 2874 y 2875), que la recurrente se acogió al Régimen de Gradualidad establecido en la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT.

Que en el presente caso, la Administración detectó que los Libros Caja y Banco Nº 03 y Libro Mayor Nº 10 y 11 fueron legalizados el 10 de febrero, 5 de abril y 22 de diciembre de 2010, respectivamente, en los que se había anotado operaciones realizadas con anterioridad a su legalización, lo que acredita que éstas se habrían anotado con un atraso mayor al permitido, lo que estaría relacionada con la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario y no con la infracción establecida en el numeral 2 del citado artículo, por lo que al no haberse configurado esta última infracción por la cual se emitió la Resolución de Multa Nº procede revocar resolución apelada y dejar sin efecto dicho valor.



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente al respecto.

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas con su voto discrepante en parte.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 7 de junio de 2013, en el extremo referido a los reparos por declarar como costo la Restitución de tributos derivados de un Procedimiento de Drawback, Gastos Comunes inherentes a la renta inafecta, y crédito fiscal por utilizar el crédito fiscal de comprobantes de pago cuyo proveedor tenía la condición de "no habido", debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución, así como en el extremo de la Resolución de Multa N° debiendo **DEJARSE SIN EFECTO** dicho valor, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados.

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


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


FLORES PINTO
VOCAL


Rodríguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/MM/jcs



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DE LA VOCAL AMIGO DE LAS CASAS:

Que según los Anexos N° 03 y 11 y Punto 3 del Anexo N° 08 a la Resolución de Determinación N° (fojas 3228, 3229, 3252 a 3256 y 3272), la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2010 por el importe de S/ 25 713,00, por utilizar el crédito fiscal de comprobantes de pago cuyo proveedor tenía la condición de "no habido"¹ a la fecha de su emisión, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que de acuerdo con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que conforme al inciso b) del artículo 19 de la citada ley, sustituido por Ley N° 29214, para ejercer el derecho al crédito fiscal, entre otros requisitos formales, los comprobantes de pago o documentos deberán consignar el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

Que el artículo 1 de la Ley N° 29215 señala que adicionalmente a lo establecido en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los comprobantes de pago o documentos, emitidos de conformidad con las normas sobre la materia, que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal, deberán consignar como información mínima la siguiente: (i) Identificación del emisor y del adquirente o usuario (nombre, denominación o razón social y número de RUC), o del vendedor tratándose de liquidaciones de compra (nombre y documento de identidad); (ii) Identificación del comprobante de pago (numeración, serie y fecha de emisión); (iii) Descripción y cantidad del bien, servicio o contrato objeto de la operación; y (iv) Monto de la operación (precio unitario, valor de venta e importe total de la operación) y que excepcionalmente, se podrá deducir el crédito fiscal aun cuando la referida información se hubiere consignado en forma errónea, siempre que el contribuyente acredite en forma objetiva y fehaciente dicha información.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01580-5-2009 se ha establecido, entre otros, como criterio que constituye precedente de observancia obligatoria, que *"Los comprobantes de pago o documentos que permiten ejercer el derecho al crédito fiscal deben contener la información establecida por el inciso b) del artículo 19° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por la Ley N° 29214, la información prevista por el artículo 1° de la Ley N° 29215 y los requisitos y características mínimos que prevén las normas reglamentarias en materia de comprobantes de pago vigentes al momento de su emisión"*².

Que el numeral 2.2 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005 -EF, dispone que se

¹ Cabe indicar que la Administración también efectuó reparos al crédito fiscal de abril, julio y setiembre de 2010 por comprobantes de pago emitidos por proveedor con estado de baja de oficio definitiva (sin embargo, estos fueron aceptados por la recurrente en su escrito de reclamación (fojas 3129 a 3163).

² Asimismo, se indica en uno de los fundamentos de la citada resolución que las Leyes N° 29214 y 29215 "...deben interpretarse en forma conjunta, es decir, como si se tratara de una sola norma. En tal sentido, lo que haya sido establecido por la primera norma, deberá ser armonizado con lo dispuesto por la segunda".



Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

entiende por comprobante de pago que no reúne los requisitos legales o reglamentarios, aquel documento que no reúne las características formales y los requisitos mínimos establecidos por las normas sobre la materia, siendo, además, que en el precitado inciso b) del artículo 19º sustituido por Ley N° 29214, expresamente se señala que para ejercer el derecho al crédito fiscal, el emisor de los comprobantes de pago o documentos deberá haber estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión, lo cual no comprende a aquel que tiene la condición de "no habido" por no ser sujeto de posible control tributario.

Que mediante el Punto 3.1 del Requerimiento N° (foja 2922), la Administración señaló a la recurrente que de sus sistemas, verificó que había realizado compras a sujetos "No Habidos" y que para ejercer el derecho al crédito fiscal el emisor de los comprobantes de pago o documentos debía estar habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión de acuerdo con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la Administración, según lo establecido en el inciso b) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que debía presentar los descargos correspondientes, siendo los comprobantes de pago observados los detallados en el Anexo N° 3.1 del citado requerimiento (fojas 2907 y 2908).

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado en dicho requerimiento, el 26 de marzo de 2012 presentó un escrito signado con Expediente N° (fojas 1996 a 2003), señalando que a partir del Decreto Supremo N° 130-2005-EF se eliminó toda referencia a la condición de "No Habido" del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificando la disposición que incluía como "Comprobante de Pago que no cumple con los requisitos legales o reglamentarios", a aquel que había sido emitido por sujetos que tenían la condición de "No Habidos". Asimismo, indicó que la Ley N° 29214, vigente a partir de abril de 2008, flexibiliza los requisitos para la aplicación del crédito y que con dicha modificación se reconoce que la condición del proveedor es un hecho no imputable al cliente, por lo que no puede impedirse la utilización del crédito por parte de este último.

Que en el Punto 3.1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2882 a 2885), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que de acuerdo a lo verificado en sus sistemas, el proveedor Agroempaques Norperú Sociedad Anónima se encontraba inhabilitado para emitir comprobantes de pago, al tener la condición de "No Habido" durante el 3 al 23 de marzo de 2010, por lo que en dicho período no se encontraba habilitado para emitir comprobantes de pago, y que no le es aplicable el quinto párrafo del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues la observación no se refiere a que los comprobantes de pago incumplan con un requisito legal y reglamentario, y que si bien dichos comprobantes de pago fueron cancelados con los medios de pago que indica el reglamento, esto no le otorga derecho a utilizar el crédito fiscal.

Que asimismo, señaló que los comprobantes de pago observados emitidos por Agroempaques Norperú Sociedad Anónima, no fueron observados por la falta de algún requisito sustancial establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, caso contrario, estaría inmerso en lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante, ello no se había configurado, puesto que el proveedor levantó la condición de "No Habido" antes del 31 de diciembre de 2010, por tanto era deducible para efectos del Impuesto a la Renta; en consecuencia, reparó el crédito fiscal de marzo de 2010 respecto de los comprobantes de pago emitidos por el citado proveedor debido a que a la fecha de emisión tenía la condición de "No Habido".

Que según se aprecia en autos, la Administración reparó el crédito fiscal de marzo de 2010 contenido en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 3.1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2870 y 2871), emitidos entre el 2 y 23 de marzo de 2010 por Agroempaques Norperú Sociedad Anónima, por cuanto al momento de su emisión tenía la condición de "no habido", situación que regularizó al 31 de diciembre de 2010.




Tribunal Fiscal

Nº 04428-5-2020

Que en efecto, conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (fojas 2694 y 2695) y la Consulta RUC (fojas 3761 y 3762), tenía la condición de "no habido" desde el 1 de marzo de 2010 y se encontró en tal condición hasta el 23 de marzo de 2010; en tal sentido, de conformidad con las normas citadas, durante dicho periodo los comprobantes emitidos por el citado proveedor no cumplían con los requisitos mínimos establecidos en las normas sobre la materia, por lo que no otorgaron derecho a crédito fiscal y, en consecuencia, el reparo formulado por la Administración a las facturas emitidas por aquél entre el 2 al 23 de marzo de 2010 se encuentra arreglado a ley, por lo que mi voto es que se confirme la resolución apelada en este extremo y en lo demás que se atienda a la propuesta del voto mayoritario.


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE


Rodríguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/jcs.