



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

EXPEDIENTE N° : 4875-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ le 31 de enero de 2017, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, y las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por el numeral 2 del artículo 175° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Carta N° _____¹ (foja 1176) y Requerimiento N° _____ (fojas 1171 y 1172)², se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 1261 a 1272), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, advirtiéndose que en dichos períodos no se efectuó reparo alguno.

Que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por: i) Costos que no tienen sustento con comprobante de pago; ii) No sustentar fehacientemente la disminución de ingresos con la emisión de las notas de crédito; y iii) No acreditar la relación de costos incurridos con los ingresos declarados; reparos por los que se emitió la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 1184 a 1186 y 1276).

Que asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N° _____ (fojas 1259 y 1260), vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que de igual manera, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, emitiendo la Resolución de Multa N° _____ (foja 1258).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos y las infracciones que se imputan a la recurrente se encuentran arreglados a ley. Sin embargo, previamente corresponde analizar las nulidades invocadas por la recurrente.

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° _____ (foja 1178).

² Notificados el 23 de junio de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente (fojas 1173 y 1177), conforme con su Comprobante de Información Registrada (fojas 1529 a 1531), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, así como que no exhibió su documento de identidad, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que dispone que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

P f P /



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Nulidad de los valores

Que la recurrente indica que los valores son nulos ya que no cumplen con los requisitos formales ni se encuentran debidamente motivados, lo que vulnera el debido procedimiento. Agrega que los valores no fueron notificados en su domicilio fiscal toda vez que fueron recibidos por un trabajador de la empresa Metropoli Group S.A., la que funciona en el primer piso de la oficina de seguridad del condominio donde se encontraba ubicado su domicilio fiscal, por lo que tales diligencias devienen en nulas.

Que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 10907-5-2008, 10436-3-2010, 21245-1-2011 y 10927-3-2012, a fin de sustentar sus argumentos.

Que el artículo 11º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF³, modificado por Ley Nº 30296⁴, precisaba que el domicilio fiscal era el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del citado código con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112º.

Que asimismo, el citado artículo agregaba que el domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se consideraba subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establecía. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

Que conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 1529 a 1531), el domicilio fiscal declarado por la recurrente, ubicado en Calle _____, distrito de _____ provincia y departamento de Lima, estuvo vigente desde el 14 de mayo de 2015 hasta el 9 de setiembre de 2016.

Que respecto al cuestionamiento a la diligencia de notificación de los valores, debe indicarse que aun cuando existiera un vicio en la notificación de estos, ello no implicaría su nulidad, pues de conformidad con lo establecido por el artículo 15º del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley Nº 27444, aprobado por el Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, aplicable conforme con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁵, los vicios incurridos en la ejecución de un acto administrativo, o en su notificación a los administrados, son independientes a su validez.

Que sin perjuicio de ello, de las constancias de notificación de las Resoluciones de Determinación Nº _____ y las Resoluciones de Multa Nº _____ (fojas 1202 a 1216), se aprecia que fueron notificadas el 11 de julio de 2016 en el aludido domicilio fiscal, mediante acuse de recibo, siendo que el notificador dejó constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, así como que no exhibió su documento de identidad, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario, siendo que aún en el supuesto que dichos valores no hubieran sido notificados conforme a ley, se habría producido su notificación tácita con la presentación del recurso de reclamación (fojas 1414 a 1426), en virtud de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 104º del Código Tributario⁶.

³ Publicado el 22 de junio de 2013.

⁴ Publicada el 31 de diciembre de 2014.

⁵ Conforme con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

⁶ El antepenúltimo párrafo del artículo 104º del Código Tributario preceptúa que existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Que es del caso indicar, que este Tribunal en las Resoluciones N° 03076-1-2007 y 03088-1-2007, entre otras, ha establecido que el documento que obra en los archivos de la Administración es el documento idóneo que acredita la realización de las diligencias efectuadas y, por lo tanto, es responsabilidad de dicha entidad y de sus funcionarios la veracidad de la información contenida en él, por lo que este Tribunal asume como veraz la información consignada en el mencionado cargo de notificación, por lo que no resulta atendible lo señalado por la recurrente en el sentido que la notificación de los valores no se realizó en su domicilio fiscal, conforme con lo expuesto en el considerando precedente.

Que por otro lado, en cuanto a la falta de motivación de los citados valores, cabe precisar que el artículo 77º del Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1315⁷, la resolución de determinación sería formulada por escrito y expresaría: i) El deudor tributario; ii) El tributo y el período al que correspondía; iii) La base imponible; iv) La tasa; v) La cuantía del tributo y sus intereses; vi) Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; vii) Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y viii) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que el citado artículo agregaba que tratándose de las resoluciones de multa, contendrían necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Las multas que se calculaban conforme al inciso d) del artículo 180º y que se notificaban como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial debían contener los aspectos que habían sido revisados.

Que de la revisión de los mencionados valores (fojas 1258 a 1276), se aprecia que fueron emitidos cumpliendo los requisitos establecidos por el artículo 77º del Código Tributario, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparen y se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos de los citados valores se pueden establecer los importes y motivos que corresponden a cada reparo, la base legal correspondiente, y que fueron emitidas como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva, por lo que al no haberse transgredido el debido procedimiento, la nulidad invocada por la recurrente carece de sustento, así como no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10907-5-2008, 10436-3-2010, 21245-1-2011 y 10927-3-2012.

Que cuestión distinta es la discrepancia respecto a los argumentos o fundamentos de la Administración para sustentar los valores, lo cual no es sustento de una nulidad, por lo que al no advertirse vicios de nulidad, corresponde analizar la procedencia de los reparos.

No sustentar fehacientemente la disminución de ingresos con la emisión de las notas de crédito

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que las Notas de Crédito N° y (respecto de las Facturas N° fueron emitidas por los descuentos otorgados a su cliente debido a la demora en el tiempo de entrega de la mercadería y por la crisis económica internacional que sufrieron la mayoría de países de Europa y Asia en el año 2014.

Que indica que proporcionó medios probatorios que desvirtúan el reparo, tales como correos electrónicos donde se advierten las coordinaciones efectuadas con su cliente en el exterior respecto a las aclaraciones, correcciones y discrepancias de los precios pactados, así como órdenes de compra, declaraciones únicas de exportación, conocimientos de embarque y facturas comerciales, los que no han sido merituados por la

quién ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquélla en que se practique el respectivo acto o gestión.

⁷ Publicado el 31 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Administración, por lo que los requerimientos y sus resultados no se encuentran debidamente motivados, vulnerándose sus derechos a la defensa y debido procedimiento.

Que sostiene que la Administración sustentó el reparo basándose en el incumplimiento de los requisitos mínimos de las notas de crédito previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que no guarda relación con los hechos ocurridos, por lo que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, vulnerándose el principio de no confiscatoriedad.

Que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 0232-3-2000 y 04881-3-2003, a fin de sustentar sus argumentos.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, en virtud que la recurrente no acreditó los motivos por los cuales otorgó descuentos a su cliente

, puesto que no presentó su política interna de rebajas o descuentos, ni sustentó con documentación fehaciente que la disminución de sus ingresos se debió a la demora en el tiempo de entrega de la mercadería.

• De lo actuado

Que en el Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (foja 1185), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por no sustentar fehacientemente la disminución de ingresos con la emisión de las notas de crédito, por el importe de S/ 116 371,00, fundamentándose en los Requerimientos Nº 1

Que en el punto 6 del Requerimiento Nº (foja 1172) y el numeral 8 del punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (foja 1156), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera y/o presentara el Registro de Ventas, los comprobantes de pago de ventas y las notas de crédito emitidas, siendo que en los resultados de los citados requerimientos (fojas 1149 y 1168), aquella dejó constancia que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº de 16 de marzo de 2016 (foja 1143), la Administración indicó que de la documentación proporcionada verificó que la recurrente emitió notas de crédito a su cliente por lo que solicitó que sustentara la naturaleza, origen y realización de cada nota de crédito emitida a través de documentos probatorios, tales como comprobantes de pago relacionados a la operación, contratos, vouchers, libros contables y cualquier otra información que considere pertinente, caso contrario, procedería a reparar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, debiendo cumplir con lo solicitado el 19 de abril de 2016 en su domicilio fiscal:

Periodo	Factura	Fecha de Emisión	Nota de Crédito	Fecha de Emisión	Cliente	Descuento
2014-09	(foja 297)	17/06/2014	(foja 298)	26/09/2014	1	(S/ 35 135,00)
2014-09	(foja 295)	17/06/2014	(foja 296)	26/09/2014		(S/ 34 980,00)
2014-10	(foja 293)	10/06/2014	(foja 294)	13/10/2014		(S/ 26 881,00)
2014-12	(foja 291)	06/10/2014	(foja 292)	17/12/2014		(S/ 19 375,00)
Total Descuento						(S/ 116 371,00)

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (fojas 299 y 300), indicando, entre otros, que las Notas de Crédito Nº fueron emitidas por los descuentos otorgados a su cliente , Ltd. respecto de las Facturas Nº , debido a la variación de precios al momento de la venta, diferencias en el peso y demora en la llegada de los tiempos pactados.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº de 14 de junio de 2016 (foja 1126), la Administración dejó constancia del escrito y medios de prueba presentados por la recurrente e indicó que aquella no presentó ninguna documentación que acreditara tales afirmaciones, por lo que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que mediante Requerimiento Nº de 15 de junio de 2016 (fojas 1117 y 1118), emitido al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que formulase los descargos por la acotación contenida en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº debiendo cumplir con lo solicitado el 24 de junio de 2016 en las oficinas de la Administración.

Que en atención a dicho requerimiento, el 24 de junio de 2016 la recurrente presentó escritos (fojas 653, 654 y 1054), indicando, entre otros, que los descuentos se encontraban sustentados con correos electrónicos, los que acreditaban las coordinaciones efectuadas con los clientes del exterior respecto a las correcciones y aclaraciones de los precios pactados (descuento en el precio de venta), así como con los correos electrónicos enviados por el gerente general con los que comunicaba al personal del área de logística y exportaciones que cualquier insatisfacción de los clientes del exterior referida al precio de venta sería resuelta en la brevedad por las personas responsables según correspondiera.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1113 y 1114), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente e indicó que los medios probatorios presentados no desvirtuaron las observaciones detectadas.

Que conforme con lo expuesto, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que los requerimientos y sus resultados no se encuentran debidamente motivados, así como que la Administración no merituó los medios de prueba presentados en el procedimiento de fiscalización, en los considerandos precedentes, no apreciándose ninguna vulneración al debido procedimiento ni derecho de defensa de la recurrente, así como tampoco resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 0232-3-2000 y 04881-3-2003.

Que por otro lado, el artículo 20º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF⁸, modificado por Decreto Legislativo Nº 1112⁹, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que asimismo, el referido artículo agrega que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que los numerales 1.1 a 1.4 y 1.6 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT¹⁰, establecen que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan; sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario, siendo que tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago; y el adquirente o usuario, o quien

⁸ Publicado el 8 de diciembre de 2004.

⁹ Publicado el 29 de junio de 2012.

¹⁰ Publicado el 24 de enero de 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

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

Que de acuerdo con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09688-1-2004, un descuento constituye una rebaja o disminución sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma en que se realice.

Que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal mediante las Resoluciones N° 04967-1-2010 y 09515-3-2007, entre otras, al establecer que es necesario sustentar y/o acreditar fehacientemente que los descuentos se vinculen a circunstancias tales como pago anticipado, monto de volumen u otros similares y que se otorguen con carácter general.

Que por otro lado, cabe señalar que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12457-2-2007, se estableció que en el tema de los descuentos, no existe una prescripción específica respecto del tipo de clientes a los que se les pueden otorgar descuentos, por el contrario, los contribuyentes pueden conceder descuentos a todo tipo de clientes, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos de manera predeterminada en las políticas de venta de cada empresa.

Que de la revisión del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 1529 a 1531), se aprecia que declaró como actividad principal la correspondiente a la CIIU 15127 – Elaboración y conservación de pescado, y como actividad secundaria la correspondiente a la CIIU 15499 – Elaboración de otros productos alimenticios.

Que ahora bien, de autos se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 toda vez que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente los motivos por los cuales otorgó descuentos a su cliente mediante Notas de Crédito N° 1 vinculadas a las operaciones de venta efectuadas mediante Facturas N°

Que de la revisión de las Facturas N° de 10 y 17 de junio y 6 de octubre de 2014 (fojas 291, 293, 295 y 297), se aprecia que fueron emitidas al cliente no domiciliado por la adquisición de 27 toneladas de tentáculo (nuca) de pota congelada; 27 toneladas de tentáculo (nuca) de pota congelada; 27 toneladas de tentáculo (nuca) de pota congelada; 7,65 toneladas de tentáculos (rejos) de pota congelada, 1,95 toneladas de nuca de pota congelada y 4,95 toneladas de filete de pota congelada, por los importes US\$ 31 050,00, US\$ 31 050,00, US\$ 31 050,00 y US\$ 25 717,50, respectivamente.

Que con posterioridad a la emisión de las anotadas facturas, la recurrente emitió las Notas de Crédito N° de 26 de setiembre, 13 de octubre y 17 de diciembre de 2014 (fojas 292, 294, 296 y 298), con las cuales otorgó descuentos a su cliente no domiciliado por las Facturas N° consignándose en la descripción “Por descuento en el precio de venta x 10,6121 TM tentáculo (nuca) de pota congelada”, “Por descuento en el precio de venta x 10,5652 TM tentáculo (nuca) de pota congelada”, “Por descuento en el precio de venta x 8,0435 TM tentáculo (nuca) de pota congelada”, y “Por descuento en el precio de venta ala de pota congelada x 2,398 TONS, tentáculos (rejos) de pota congeladas x 1,9412 TONS, nuca de pota congelada x 0,4948 TONS y filete de pota congelada x 1,256 TONS”, por los importes de US\$ 12 203,90, US\$ 12 150,00, US\$ 9 250,00 y US\$ 6 525,90, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Que a efectos de sustentar los descuentos otorgados al cliente no domiciliado la recurrente presentó un correo electrónico de fecha 4 de enero de 2012 (foja 605), es decir, enviado con anterioridad a la emisión de las referidas notas de crédito, apreciándose que el gerente general de la recurrente indicó a seis (6) trabajadores que "en casos de existir situaciones de insatisfacciones de los clientes del exterior, respecto a los precios de ventas, se comunique al personal encargado del área de logística y exportaciones, para que puedan atender y ser resueltos a la brevedad según corresponda".

Que asimismo, la recurrente adjuntó un correo electrónico de fecha 20 de agosto de 2014 enviado por el cliente no domiciliado respecto de la Factura N° (foja 606), indicando que verifiquen los cargos por demora, así como que no estaba de acuerdo con el precio pactado por los cuellos (US\$ 900,00 x TM), siendo que el 22 de agosto de 2014 la trabajadora envió un correo electrónico al gerente general de la recurrente (foja 606), comentándole el desacuerdo en el precio de venta de los cuellos adquiridos mediante Factura N° (US\$ 1 150,00 x TM), puesto que había acordado que el precio ascendería a US\$ 900,00 x MT, lo que fue confirmado por el citado gerente mediante correo electrónico de fecha 23 de agosto de 2014 (foja 606).

Que de igual manera, la recurrente presentó un correo electrónico de fecha 23 de setiembre de 2014 enviado por el citado cliente respecto de las Facturas N° (fojas 613 y 614), a través del cual indicó que le han enviado dos (2) contenedores de bajo peso por el precio de US\$ 700,00 x TM y que el monto recibido por la nota de débito es de US\$ 1 150,00 x TM, solicitando al gerente general que verificara nuevamente con el contador cuánto dinero recibió por las referidas facturas, adjuntando para tal efecto un correo electrónico sin fecha enviado a una trabajadora de la recurrente (foja 613), a través del cual el anotado cliente solicitó la emisión de dos (2) notas de crédito por las sumas de US\$ 12 203,90 y US\$ 12 150,00, respectivamente, debido a que el precio de los dos (2) envíos fue renegociado de la suma US\$ 1 150,00 x TM a la suma de US\$ 700,00 x TM.

Que además, la recurrente adjuntó un correo electrónico de fecha 11 de diciembre de 2014 enviado por el anotado cliente respecto a la Factura N° (foja 611), a través del cual indicó al gerente general que verificara nuevamente con el contador cuánto dinero recibió por la anotada factura, adjuntándole para tal efecto un correo electrónico sin fecha enviado a una trabajadora de la recurrente (foja 610), a través del cual el mencionado cliente solicitó la emisión de una nota de crédito por el importe de US\$ 6 525,90, en virtud que el precio de la citada factura fue renegociado.

Que estando a lo expuesto, los correos electrónicos antes analizados por sí solos no acreditan los motivos por los cuales se otorgaron descuentos al mencionado cliente, toda vez que la recurrente no presentó contratos suscritos con el aludido cliente y/o la política interna referida al otorgamiento de descuentos y/o rebajas, entre otros documentos, que acreditaran la procedencia de estos en caso de cargos por demora en el tiempo de espera de la entrega de la mercadería y renegociación del precio de ventas, entre otros supuestos, más aun si no obra en autos documentación fehaciente que acredite la existencia de dichas circunstancias.

Que por lo tanto, la recurrente no sustentó con documentación fehaciente los motivos por los cuales otorgó descuentos a su cliente no domiciliado a pesar que fue expresamente requerida para ello por parte de la Administración, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que presentó medios de prueba que acreditan el otorgamiento de tales descuentos, conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes. Asimismo, es importante señalar que la recurrente no presentó órdenes de compra, declaraciones únicas de exportación y conocimientos de embarque a efectos de sustentar el reparo.

Que en cuanto a que el reparo no se encuentra debidamente sustentado toda vez que la Administración reparó la base imponible debido a que las notas de crédito no cumplían con los requisitos mínimos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, cabe señalar que el reparo no se sustenta en el



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

incumplimiento de los requisitos previstos en el aludido reglamento sino en que la recurrente no sustentó debidamente los motivos por los cuales otorgó descuentos al anotado cliente, de acuerdo con lo analizado en los considerandos precedentes, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto, no advirtiéndose ninguna vulneración al debido procedimiento ni al principio de no confiscatoriedad.

Costos que no tienen sustento con comprobante de pago

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que la Ley del Impuesto a la Renta no dispone que el costo debe estar sustentado en comprobantes de pago emitidos conforme con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, vulnerándose así el principio de no confiscatoriedad. Invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0586-2-2001 y 06263-2-2005, a fin de sustentar sus argumentos.

Que indica que la Administración no merituó los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización, por lo que los requerimientos y los resultados no se encuentran debidamente motivados, vulnerándose sus derechos al debido procedimiento y defensa. Invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0232-3-2000 y 04881-3-2003.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 toda vez que la recurrente sustentó su costo computable con liquidaciones de compra que no cumplían con los requisitos mínimos del Reglamento de Comprobantes de Pago, debido a que fueron emitidas con anterioridad a la fecha de autorización para su impresión.

• De lo actuado

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° _____ (foja 1185), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por costos que no tienen sustento con comprobante de pago al no cumplir con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, por el importe de S/ 140 474,00, fundamentándose en los Requerimientos N° _____ y _____.

Que en el punto 6 del Requerimiento N° _____ (fojas 1171 y 1172), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que presentara y/o exhibiera el Registro de Compras, siendo que en el resultado de dicho requerimiento (fojas 1167 a 1169), aquella dejó constancia que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (fojas 1140 y 1141), la Administración indicó de la revisión del Registro de Compras verificó que la recurrente emitió liquidaciones de compra con fecha anterior a su autorización de impresión, por lo que solicitó que sustentara, precisando la base legal pertinente, los motivos por los cuales emitió liquidaciones de compra que no contaban con autorización de impresión y que proporcionara copia de estas, caso contrario, procedería a reparar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, debiendo cumplir con lo solicitado el 19 de abril de 2016 en su domicilio fiscal.

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (fojas 299 y 300), indicando, entre otros, que tenía conocimiento que los comprobantes de pago deben ser emitidos a partir de su fecha de autorización, siendo que, debido a la falta de supervisión y personal adecuado, no verificó que las liquidaciones de compra se emitieran luego de la fecha de autorización de impresión. Agregó que realizó la retención correspondiente por cada liquidación de compra emitida, así como que cumplió con declararlas mediante el Formulario PDT 617 del período febrero de 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Que en el punto 3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 1 de 14 de junio de 2016 (foja 1126), la Administración dejó constancia del escrito y medios de prueba presentados por la recurrente e indicó que las liquidaciones de compra emitidas por aquella no contienen información fidedigna debido a las irregularidades en su emisión referidas a la fecha de autorización de impresión, por lo que no cumplen con los requisitos mínimos previstos por el numeral 4 del artículo 8º del Reglamento de Comprobantes de Pago, y en consecuencia, reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que mediante Requerimiento Nº de 15 de junio de 2016 (fojas 1117 y 1118), emitido al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que formulase los descargos por la acotación contenida en el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº _____ debiendo cumplir con lo solicitado el 24 de junio de 2016 en las oficinas de la Administración.

Que en atención a dicho requerimiento, el 24 de junio de 2016 la recurrente presentó escritos (fojas 653, 654 y 1054), sin embargo, no esbozó ningún argumento vinculado a este reparo.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 1113 y 1114), la Administración dejó constancia de los escritos presentados por la recurrente e indicó que aquella no desvirtuó la observación efectuada.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que los requerimientos y sus resultados no se encuentran debidamente motivados, así como que la Administración no merituó los medios de prueba presentados en el procedimiento de fiscalización, conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes, por lo que no se aprecia ninguna vulneración al debido procedimiento ni derecho de defensa de la recurrente, así como tampoco resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 0232-3-2000 y 04881-3-2003.

Que según el inciso d) del artículo 2º del Reglamento de Comprobantes de Pago, las liquidaciones de compra sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento.

Que el numeral 4 del artículo 4º del mencionado reglamento, modificado por Resolución Nº 233-2008-SUNAT¹¹, precisa que las liquidaciones de compra serán emitidas en los siguientes casos: 4.1. Se emitirán en los casos señalados en el inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6 del presente reglamento; 4.2. Podrán ser empleadas para sustentar gasto o costo para efecto tributario; 4.3. Permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal, siempre que se cumpla con lo establecido en el numeral siguiente; y 4.4. El Impuesto deberá ser retenido y pagado por el comprador, quien queda designado como agente de retención.

Que asimismo, el acápite 1.3 del numeral 1 del artículo 6º del aludido reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 176-2006-SUNAT¹², indica que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC. Mediante Resolución de Superintendencia se podrán establecer otros casos en los que se deba emitir liquidación de compra.

Que el numeral 4.5 del artículo 8º del citado reglamento dispone que las liquidaciones de compra tendrán, entre otros requisitos mínimos, como información impresa, el número de autorización de

¹¹ Publicada el 31 de diciembre de 2008.

¹² Publicada el 21 de octubre de 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

impresión otorgado por la SUNAT, el cual se consignará conjuntamente con los datos de la imprenta o empresa gráfica.

Que por otro lado, el acápite 1.1 del numeral 1 del artículo 12º del anotado reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 315-2004/SUNAT¹³, dispone que los obligados a emitir documentos solicitarán la autorización de impresión y/o importación presentando el Formulario 816 – “Autorización de impresión a través de SUNAT Operaciones en Línea” en las imprentas inscritas en el Registro de Imprentas. Dicho formulario será presentado en 2 ejemplares debidamente llenados y firmados por el contribuyente o su representante legal acreditado en el R.U.C., anexando una copia de su documento de identidad vigente. En dicho formulario se especificará la cantidad total de documentos cuya autorización se solicita, por cada tipo de documento.

Que el acápite 1.2 del numeral 1 del artículo 12º del referido reglamento, modificado por Resolución de Superintendencia N° 167-2003-SUNAT¹⁴, indica que la impresión y/o importación deberá ser realizada por la imprenta que efectúe la recepción y registro del Formulario N° 816, por la cantidad total de documentos autorizados.

Que este Tribunal mediante Resoluciones N° 01898-7-2009, 16838-4-2013 y 09839-2-2014, entre otras, determinó que no calificará como comprobante de pago aquel documento que no consigne las fechas de impresión y de emisión, así como el número de autorización de impresión otorgado por la SUNAT, ni aquel documento que consignando tales datos haya sido emitido con fecha anterior a la de su autorización de impresión otorgada por la Administración Tributaria.

Que estando a las normas y criterios citados, se concluye que no califica como liquidación de compra aquel documento que haya sido emitido con fecha anterior a la autorización de impresión otorgada por la Administración Tributaria, y en consecuencia, no podrá ser empleada para sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Que previamente al análisis, es el caso señalar que en el rubro “Autorizaciones de impresión de Comprobantes de Pago Solicitudadas” del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 1531/reverso), se aprecia que aquella solicitó autorización de impresión de las Liquidaciones de Compra de la Serie 001 N° _____ mediante Formulario 816 N° _____ de 21 de marzo de 2014, siendo que la impresión de los anotados comprobantes de pago fue realizada por la imprenta _____ con RUC N° _____.

Que ahora bien, de autos se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, en virtud a que las Liquidaciones de Compra N° _____ no se encontraban autorizadas para su impresión a la fecha de su emisión.

Que de la revisión de las Liquidaciones de Compra N° _____ a _____ de 8, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20 y 21 de febrero de 2014 (fojas 228 a 270), se aprecia que fueron emitidas por la recurrente en las indicadas fechas por la adquisición de pescado a personas naturales que carecían de número de RUC, siendo que en el rubro de los datos de identificación de la imprenta que realizó la impresión, se consignó a la _____ con RUC N° _____, así como la “Serie 0001 del _____ al _____, Número de Autorización: _____ y Fecha de Autorización: 21 de marzo de 2014”.

Que por lo expuesto, las anotadas liquidaciones de compra fueron emitidas con anterioridad a la fecha de autorización de su impresión, por lo que constituyen comprobantes de pago no autorizados, de acuerdo con lo establecido por este Tribunal mediante Resoluciones N° 01898-7-2009, 16838-4-2013 y 09839-2-

¹³ Publicada el 31 de diciembre de 2004.

¹⁴ Publicada el 13 de setiembre de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

2014, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido que la Ley del Impuesto a la Renta no preceptúa que el costo debe estar sustentados en comprobantes de pago emitidos conforme con el Reglamento de Comprobantes de Pago, debe indicarse que dicho argumento carece de sustento toda vez que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, señala expresamente que el costo debe estar debidamente sustentado con comprobantes de pago, y siendo que las liquidaciones de compra no califican como comprobantes de pago al haber sido emitidas con fecha anterior a la de su autorización de impresión, no pueden ser empleadas para sustentar costo, conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes, por lo que no se aprecia ninguna vulneración al debido procedimiento ni al principio de no confiscatoriedad, así como tampoco resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0586-2-2001 y 06263-2-2005.

No acreditar la relación de costos incurridos con los ingresos declarados

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que acreditó la relación de los costos incurridos con los ingresos declarados en el ejercicio 2014 pues sin estos no se hubiera podido generar renta, resultando arbitrario que el auditor desconozca el costo de ventas pese a que se encuentra debidamente sustentado.

Que indica que la Administración no merituó los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización, por lo que los requerimientos y los resultados no se encuentran debidamente motivados, vulnerándose sus derechos al debido procedimiento y defensa. Invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0232-3-2000 y 04881-3-2003.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 toda vez que la recurrente no acreditó el reconocimiento de ingresos en el anotado ejercicio con relación al costo de ventas de los servicios prestados por sus proveedores

y

• De lo actuado

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1185), la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por no acreditar la relación de los costos incurridos con los ingresos declarados, por el importe de S/ 199 648,00, fundamentándose en los Requerimientos N°

Que en el punto 6 del Requerimiento N° (foja 1172), la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera, entre otros, el Libro Diario, siendo que en el resultado del aludido requerimiento (foja 1168), aquella dejó constancia que la recurrente cumplió con lo solicitado.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 1138 y 1139), la Administración señaló que la recurrente realiza actividades de exportación de productos hidrobiológicos (pota entera, ovas, conchas de abanico, anchoveta, entre otros), los que pasan por las etapas de procesamiento, congelamiento y almacenamiento para su posterior exportación, siendo que de la revisión del Libro Diario verificó que los conceptos de almacenamiento, congelamiento y servicios de procesamiento están direccionalizados al gasto, lo que no es acorde con la naturaleza del giro del negocio pues tales conceptos están directamente relacionados a las etapas antes descritas a efectos que sean exportados.

Que por lo expuesto, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los que consideró a las etapas de producción en las cuentas del gasto, debiendo precisar la base legal pertinente

P 1 f Y



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

y la naturaleza de cada una de las cuentas contables. Asimismo, que sustentara la relación de los costos incurridos con los ingresos declarados a través de documentación fehaciente que acredite su derecho a deducir los costos en el ejercicio 2014, verificando los saldos de existencias (materia prima) y otros costos incurridos, caso contrario, repararía la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 5 930 180,19.

Que en atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (fojas 299 y 300), indicando, entre otros, que se dedica a la exportación de productos hidrobiológicos, los que pasan por las etapas de procesamiento, congelamiento y almacenamiento para su posterior exportación, siendo que el aludido proceso es tercerizado al no contar con una planta productora, por lo que tales conceptos son considerados gastos de ventas.

Que en el punto 5 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1123 y 1124), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que los servicios de producción (acopio de las mercaderías para luego ser cortados y embolsados), congelamiento (las mercaderías embolsadas pasan a ser congelados) y almacenamiento (las mercaderías congeladas son almacenadas para luego ser trasladadas a zona de embarque) están directamente relacionadas a la producción de los productos hidrobiológicos sin distinguir si son producidos por sí mismo o un tercero, por lo que tales conceptos no constituyen gastos de ventas sino costos de ventas.

Que por lo tanto, la Administración concluyó que la recurrente no sustentó la relación de los costos incurridos con los ingresos efectivamente generados en el ejercicio 2014 ya que no exhibió ni proporcionó documentación que acreditara el derecho a deducir tal costo, tales como comprobantes de pago, controles de compras y/o ventas, órdenes de pedido, entre otros, **por lo que reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 5 930 180,00.**

Que mediante Requerimiento N° _____ (fojas 1117 y 1118), emitido al amparo del artículo 75º del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que formulase los descargos por la acotación contenida en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° _____, debiendo cumplir con lo solicitado el 24 de junio de 2016 en las oficinas de la Administración.

Que en atención a dicho requerimiento, el 24 de junio de 2016 la recurrente presentó escritos (fojas 653, 654 y 1054), indicando, entre otros, que adjuntaba un CD-ROM y cédulas que sustentaban los gastos incurridos relacionados con los ingresos declarados en el ejercicio 2014.

Que en el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1111 y 1112), la Administración dejó constancia de los escritos y medios de prueba presentados por la recurrente e indicó que el CD-ROM proporcionado por aquella contiene el detalle de las DUAS de exportación realizadas durante el ejercicio 2014 relacionadas con los servicios prestados (producción, congelamiento y almacenamiento), siendo que de la revisión del archivo excel, se demostraba que efectivamente las facturas por los servicios antes mencionados fueron empleados para generar ingresos durante el ejercicio 2014, **con excepción de las facturas detalladas en el Cuadro N° 03 que no estaban relacionadas con las referidas DUA de exportación, por lo que la Administración levantó la observación y redujo el re cargo a S/ 199 648,00 respecto de los comprobantes de pago del Cuadro N° 03:**

Cuadro N° 03 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0222160010046

Periodo	Factura	Fecha Emisión	RUC Proveedor	Nombre del Proveedor	Base Gravada	Base No Gravada
2014-01		10/01/2014			S/ 1 000,80	S/ 0,00
2014-02		04/02/2014			S/ 950,40	S/ 0,00
2014-03		28/02/2014			S/ 917,40	S/ 0,00
2014-03		04/03/2014			S/ 1 046,00	S/ 0,00
2014-03 (foja 113)	06/03/2014				S/ 11 095,33	S/ 0,00
2014-03 (foja 114)	13/03/2014				S/ 5 233,79	S/ 0,00



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

2014-04	(foja 115)	03/04/2014			S/ 18 789,87	S/ 0,00
2014-04		03/04/2014			S/ 1 080,00	S/ 0,00
2014-04	(foja 116)	09/04/2014			S/ 18 659,64	S/ 0,00
2014-04		16/04/2014			S/ 1 560,00	S/ 0,00
2014-04		16/04/2014			S/ 4 051,98	S/ 0,00
2014-04		28/03/2014			S/ 1 204,88	S/ 0,00
2014-04		08/04/2014			S/ 9 338,16	S/ 0,00
2014-05		20/05/2014			S/ 1 620,00	S/ 0,00
2014-05		24/05/2014			S/ 1 080,00	S/ 0,00
2014-06		06/06/2014			S/ 1 020,00	S/ 0,00
2014-06		12/06/2014			S/ 2 160,00	S/ 0,00
2014-07		21/07/2014			S/ 2 561,22	S/ 0,00
2014-10	(foja 131)	25/09/2014			S/ 0,00	S/ 28 287,24
2014-10	(foja 137)	16/10/2014			S/ 13 882,79	S/ 0,00
2014-11	(foja 134)	11/11/2014			S/ 10 920,99	S/ 0,00
2014-12	(foja 309)	22/11/2014	:		S/ 0,00	S/ 58 922,59
2014-12	(foja 59)	15/12/2014		..	S/ 4 265,15	S/ 0,00
TOTAL					S/ 112 438,40	S/ 87 209,83

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que los requerimientos y sus resultados no se encuentran debidamente motivados, así como que la Administración no merituó los medios de prueba presentados en el procedimiento de fiscalización, conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes, más aun si se tiene que la Administración disminuyó el importe del reparo con motivo de la revisión de los medios probatorios presentados, por lo que no se aprecia ninguna vulneración al debido procedimiento ni derecho de defensa de la recurrente, así como tampoco resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0232-3-2000 y 04881-3-2003.

Que por otro lado, el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 29306¹⁵, establece que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de acuerdo con la norma citada, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en el que se devenguen, principio contable que, si bien en la Ley del Impuesto a la Renta mencionada no es definido expresamente, corresponde analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos.

Que sobre el particular, mediante las Resoluciones N° 08534-5-2001, 00467-5-2003 y 09308-3-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengo a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en relación con el devengo, este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras, ha señalado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

¹⁵ Publicada el 27 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Que de otro lado, de acuerdo con el párrafo 95 del Marco Conceptual para la Información Financiera, los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Agrega este marco conceptual que dicho proceso, al que se denomina comúnmente correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos.

Que asimismo en las Resoluciones Nº 03316-1-2015 y 11969-3-2014, este Tribunal ha señalado que para efecto de la aplicación del concepto del devengado es indispensable vincular directamente el ingreso con todos los gastos en los que se incurre para la generación de dicho ingreso, por existir una relación causa y efecto entre los ingresos y los gastos (principio de correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos).

Que por otro lado, conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 08718-11-2014 y 16232-9-2012, de la interpretación sistemática de los artículos 20° y 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo vinculado a una renta de tercera categoría generada por una venta, se aplicará a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en que dicha venta se considere efectuada; en ese sentido, como ya se había dispuesto en las Resoluciones Nº 09921-5-2008 y 4860-5-2009, en el caso de la venta de bienes corresponde deducir el costo de ventas única y exclusivamente cuando el ingreso se reconoce, debiendo efectuarse en el mismo ejercicio tanto el reconocimiento del ingreso, como del costo de ventas, y bajo este criterio, si un ingreso por ventas no se ha imputado a un ejercicio, su costo tampoco puede imputarse a éste.

Que la recurrente no acreditó la relación de los costos incurridos con la generación de ingresos en el ejercicio 2014, a pesar que fue expresamente requerida para ello por parte de la Administración, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que acreditó la relación de los costos incurridos con los ingresos declarados, conforme con lo analizado en los considerandos precedentes.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a la fehaciencia de los servicios consignados en los comprobantes de pago materia de análisis, cabe señalar que dicha observación fue levantada en el punto 1.3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (foja 1111/reverso), por lo que dichos argumentos no resultan atendibles.

Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014

Que las Resoluciones de Determinación Nº han sido emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, advirtiéndose que en dichos períodos no se efectuó reparo alguno, ya que la Administración emitió los citados valores manifestando su conformidad con lo declarado por la recurrente (foja 1085), por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo. (fojas 1261 a 1272)

Infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario

Que la Resolución de Multa Nº (foja 1259 y 1260) ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que el artículo 165º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178º del citado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo Nº 1311, precisaba que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1270¹⁶, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹⁷, la referida infracción se sanciona con una multa equivalente el 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° _____ ha sido emitida como consecuencia de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 antes analizados, los que han sido mantenidos en la presente instancia, está acreditada la declaración de datos falsos que implica la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, apreciándose que el cálculo de la multa se ha efectuado de acuerdo a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario

• Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que el Resultado del Requerimiento N° _____ es nulo toda vez que no se especificó el motivo por el cual incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, siendo que el auditor se limitó solamente a consignar la base legal, por lo que, al haberse vulnerado su derecho a la debida motivación, invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0232-3-2000, 04481-3-2003, 08313-1-2007 y 09056-1-2007, a fin de sustentar sus argumentos.

Que sostiene que el Requerimiento N° _____ no fue notificado en su domicilio fiscal, lo que vulneró sus derechos a la defensa y debido procedimiento.

• Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, toda vez que el Libro Diario no contenía el asiento de cierre del ejercicio 2014, conforme con lo establecido por el numeral 5 del artículo 13° de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.

• De lo actuado

Que la Resolución de Multa N° _____ (foja 1258) ha sido emitida por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175° del Código Tributario, sustentándose en el Requerimiento N° _____ y en el Requerimiento Reiterativo N° _____, señalando como fecha de infracción el 4 de agosto de 2015.

Que el inciso a) del numeral 1 del artículo 62° del Código Tributario prevé que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, precisando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios, y que para tal efecto

¹⁶ Publicada el 20 de diciembre de 2016.

¹⁷ Conforme con su Comprobante de Información Registrada (fojas 1529 a 1531).



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

dispone, entre otras, de la facultad discrecional de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

Que de conformidad con el numeral 4 del artículo 87° del anotado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1315¹⁸, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT; o los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que los sustituyan, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes.

Que el numeral 2 del artículo 175° del citado código señala que constituye infracción 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 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1270, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, precisaba que la citada infracción se sancionaba con una multa equivalente al 0.3% de los IN, siendo que la Nota 11 de la referida tabla, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1372¹⁹, precisaba que cuando la sanción aplicada se calculaba en función a los IN anuales no podía ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT²⁰.

Que el inciso b) del artículo 180° del aludido código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1270, señalaba que las multas se podían determinar, entre otros, en función a los IN, los que eran definidos como el total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, siendo que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encontraban en el Régimen General se consideraría la información contenida en los campos o casillas de la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según correspondía, en las que se consignaban los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT²¹, antes de la modificación dispuesta por Resolución de Superintendencia N° 106-2018/SUNAT²², establecía como forma de subsanación de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175°, 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 esta ser voluntaria, siempre que se subsanara la infracción antes que surtiera efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se comunicaba al infractor que había ocurrido en infracción, caso en el cual correspondía una rebaja de 100%, e inducida, si se subsanaba la infracción en el plazo otorgado por SUNAT, contado desde la fecha en que surtía efecto la notificación de la fiscalización o del documento en el que se le comunicaba al infractor que había

¹⁸ Publicado el 31 de diciembre de 2016.

¹⁹ Publicado el 2 de agosto de 2018.

²⁰ Mediante Decreto Supremo N° 374-2014-EF se estableció que la UIT en el ejercicio 2015 ascendía a S/ 3 850,00.

²¹ Publicada el 31 de marzo de 2007.

²² Publicada el 21 de abril de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

incurrido en infracción, correspondiendo en este último caso una rebaja de 80% si iba acompañada del pago y de 50%, en caso este no se produjera.

Que el inciso f) del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT²³, que establece las normas referidas a libros y registros vinculados a asuntos tributarios, define a los libros y registros vinculados a asuntos tributarios como los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia, señalados en el Anexo 1 de la citada resolución, entre los que se encuentra el Libro Diario.

Que el acápite 5.1 del numeral 5 del artículo 13º de la citada resolución de superintendencia, dispone que el Libro Diario deberá incluir los siguientes asientos de: i) Apertura del ejercicio gravable; ii) Operaciones del mes; iii) Ajuste de operaciones de meses anteriores, de ser el caso; iv) Ajustes de operaciones del mes; y v) Cierre del ejercicio gravable.

Que ahora bien, en el punto 6 del Requerimiento N° _____ (foja 1172), la Administración solicitó a la recurrente que presentara y/o exhibiera el Libro Diario, debiendo cumplir con lo solicitado el 4 de agosto de 2015 en su domicilio fiscal.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 1168), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con lo solicitado e indicó que el Libro Diario no contenía el asiento de cierre del ejercicio 2014, por lo que el anotado libro no era llevado de acuerdo con las formas y condiciones establecidas en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, incurriendo en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario.

Que en tal sentido, se advierte que la recurrente llevaba el Libro Diario sin observar la forma y condiciones establecidas en la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, por lo que se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que en el Resultado del Requerimiento N° 0221150005171 no se especificó el motivo por el cual se incurrió en la infracción materia de análisis, de acuerdo con lo analizado en el considerando anterior, por lo que no resulta atendible la nulidad invocada por la recurrente, así como tampoco son aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0232-3-2000, 04481-3-2003, 08313-1-2007 y 09056-1-2007.

Que posteriormente, en el punto 1 del Requerimiento N° _____ (fojas 1162 y 1164)²⁴, la Administración solicitó a la recurrente que subsanara la referida infracción a efectos que se acogiera a las rebajas previstas en el Régimen de Gradualidad, debiendo cumplir con lo solicitado el 14 de setiembre de 2015 en el domicilio fiscal²⁵.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1159 y 1160), la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió su Libro Diario incluyendo el asiento de cierre del ejercicio 2014, por lo que, al haber subsanado la citada infracción, resultaba aplicable la rebaja prevista en el Régimen de Gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

²³ Publicada el 30 de diciembre de 2006.

²⁴ Notificado el 17 de agosto de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1166), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, así como que no exhibió su documento de identidad, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario. De acuerdo con ello, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que dicho requerimiento no fue notificado en su domicilio fiscal, no advirtiéndose ninguna vulneración a sus derechos a la defensa y debido procedimiento.

²⁵ Cabe señalar que el 18 de agosto de 2015 la recurrente presentó un escrito (foja 409), solicitando una prórroga a efectos de cumplir con lo solicitado mediante Requerimiento N° _____ entre otros, siendo que la Administración mediante Carta N° _____ de 26 de agosto de 2015 (foja 1162), aceptó dicha prórroga, por lo que aquella debía cumplir con lo solicitado 14 de setiembre de 2015 en su domicilio fiscal.



Tribunal Fiscal

Nº 07708-8-2020

Que en cuanto al importe de la sanción, se advierte que la Resolución de Multa N° 1 asciende a la suma de S/ 23 100,00, más intereses, esto es, aplicando la rebaja del 50% del Régimen de Gradualidad (subsanación sin pago) al tope de las doce (12) UIT dado que el 0,3% de los ingresos netos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 superaban dicho monto (foja 1077)²⁶, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerla y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo únicamente con la asistencia del representante de la Administración, tal como se aprecia de la constancia de foja 1562, a pesar que la recurrente fue debidamente notificada para tal efecto.

Con los vocales Sarmiento Díaz, Vásquez Rosales e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de enero de 2017.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Charca Huascupe
Secretario Relator
HL/CH/CM/gt

²⁶ En la citada declaración se consignó como ingresos netos la suma de S/ 32 756 321,00, por lo que el 0.3% equivalía a S/ 98 269,00.