Firmado Digitalmente por GONZALEZ PONCE Manuel Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 26/07/2021 08:38:52 COT
Motivo: En señal de conformidad

EXPEDIENTE N°	:	6782-2011
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 9 de julio de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° contra la Resolución de Intendencia Nº de 31 de marzo de 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT[1], que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y Tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006; y las Resoluciones de Multa N° giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los gastos debitados en la cuenta Bonificaciones corresponden a entregas de dinero por metas alcanzadas por los vendedores de los productos que la compañía distribuye, efectuada mediante cheques y/o pagos en efectivo, los cuales a su vez se encuentran debidamente registrados en sus libros contables. Señala que la venta de bienes es determinante para su giro del negocio, por lo que le resultaba necesario implementar un mecanismo de bonificaciones y premios en favor de los vendedores, incentivándolos de esa manera a cumplir cabalmente con las prestaciones que previamente habían pactado con la compañía; en tal sentido, tales desembolsos son gastos deducibles al cumplir con el principio de causalidad. Agrega que si bien los vendedores tienen una relación contractual con la empresa productora de los bienes que distribuye, ello no resta la posibilidad de premiarlos, en la medida que el buen desempeño de dichos vendedores le genera mayores ingresos. Añade que no corresponde que la Administración le exija la presentación de la planilla de haberes, PDTs de remuneraciones o boletas de pagos de los vendedores; y precisa que todos los importes entregados se encuentran plenamente identificados, habiéndose suscrito documentos de entrega del dinero, por lo que existe control tributario.

Que menciona que cuando entrega los premios a favor de los vendedores, estos no le emiten comprobante de pago, por cuanto no le prestan ningún servicio ni le transfieren un bien. Por otro lado, señala que la Administración sustenta el reparo en el hecho de que no cuenta con una política de entrega de premios; sin embargo, sí cuenta con una, más aún si desde hace más de diez años opera de la misma manera.

Que en cuanto al reparo por gastos anotados en la cuenta – Honorarios asesoría comercial sin usar los medios de pago autorizados, señala que presentó todos los recibos por honorarios emitidos por los asesores, adjuntando una relación de los vouchers de banco en el cual se detalla el número de cheque utilizado para el pago y la fecha de cobro en el banco, lo cual puede ser verificado en los estados de cuenta bancarios entregados a la Administración precisando que solicitó al copia de los cheques emitidos para el pago de tales servicios, quien cumplió con efectuar una entrega parcial, por lo que solo presentó 16 cheques.

[1] Actualmente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Firmado Digitalmente por FLORES TALAVERA Ada Maria Tarcila FAU 20131370645 soft
Fecha: 22/07/2021 08:30:48 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por IZAGUIRRE LLAMPASI Rossana FAU 20131370645 soft
Fecha: 23/07/2021 09:48:08 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 22/07/2021 08:41:30 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Que añade que la Administración considera que no cumplió con la obligación de utilizar los medios de pago regulados en la norma, pues si bien dichos servicios fueron cancelados con cheques que contenían la cláusula "no negociable", este fue consignado de forma manual y no con un sello; sin embargo, en la legislación sobre la materia no se ha establecido que dicha cláusula deba constar de forma impresa o mediante un sello en el cheque para que este cumpla con los requisitos necesarios a fin de ser considerado como un medio de pago; en ese sentido, la Administración le está exigiendo una formalidad no prevista por la norma, lo que afecta el principio de legalidad, establecido en el artículo 74 de la Constitución, por lo que se debe reconocer la deducción de los gastos acotados en la medida que estos cumplen con el principio de causalidad y se encuentran debidamente sustentados con el contrato, los recibos por honorarios y los pagos efectuados mediante un medio de pago autorizado.

Que indica que mediante Ley N° 29707, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 11 de junio de 2011, se aprobó el procedimiento temporal y excepcional para la subsanación de la omisión de utilizar los medios de pago a que se refiere la Ley N° 28194, teniendo vigencia desde el día siguiente de su publicación, y precisa que dicha ley recién fue derogada mediante Decreto Legislativo N° 1118, publicado el 18 de julio de 2012, es decir, con posterioridad al acogimiento efectuado respecto del beneficio antes descrito al haberse cumplido con cancelar la multa correspondiente.

Que con relación al reparo por gastos debitados en las cuentas 63 y 65 no sustentados refiere que entre los conceptos observados se encuentra el pago a los ayudantes, los cuales no trabajan para la empresa sino para los transportistas, por lo que no es posible acreditar dichos desembolsos mediante el registro de planillas o boletas de pago. Asimismo, agrega que en el procedimiento de fiscalización, la Administración le solicitó que sustentara la causalidad del citado gasto, sin embargo en instancia de reclamación refiere que no se cuenta con documentación que acredite una política de la empresa, lo que no fue requerido; no obstante, debe tenerse en cuenta que por más de diez años ha venido operando de esa manera, por lo que corresponde que se reconozca dicha política comercial.

Que en cuanto a los comprobantes de pago correspondientes a las comisiones de distribución que no fueron anotados refiere que en el sistema jurídico solo rige el principio de inscripción contable para la deducción del gasto por depreciación; no obstante, cumplió con anotar el gasto observado en el Libro Diario, y el hecho de no haber cumplido con anotar los comprobantes de pago en el Registro de Compras no le implica que no pueda deducirlo a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, de conformidad con el criterio establecido en la Resolución N° 07397-5-2009, por lo que el reparo debe ser dejado sin efecto.

Que respecto al reparo efectuado al Impuesto General a las Ventas por concepto de flete por transporte y distribución de bebidas gaseosas y néctares al considerarse que por su operatividad real no constituyen renta de tercera categoría ni otorgan derecho al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas alega que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario ha recogido el criterio de realidad económica, el cual resulta de aplicación para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible y no para recalificar los negocios jurídicos; que en tal sentido, lo expresado por la Administración carece de sustento legal, evidenciándose que aquélla ha vulnerado los principios de legalidad y seguridad jurídica; que de los contratos suscritos por las partes, se observa que estos mantuvieron una relación civil en todo momento; que la Administración no se encuentra facultada para calificar un determinado negocio jurídico de una forma distinta a la que las partes inicialmente le otorgaron, cita la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 6686-4-2004; que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones realizadas, ni sostiene que estas han sido simuladas, sino la utilización de figuras jurídicas del Código Civil (normas de cobertura), en lugar de implementar una relación laboral con los transportistas (normas defraudadas), esto es, un supuesto de fraude de la ley, el cual no se encontraba recogido en los alcances del criterio de calificación económica de los hechos recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario; que los transportistas realizaron el hecho imponible observado, por lo que la Administración debía considerar que cuando estos prestaban sus servicios, le trasladaron el Impuesto General a las Ventas, y siendo que el objeto del crédito fiscal es neutralizar la naturaleza trasladable del Impuesto General a las Ventas, tiene derecho al crédito fiscal correspondiente; que al haber cumplido con cancelar a los transportistas el importe que incluía el pago del impuesto, el incumplimiento o no de las obligaciones tributarias por parte de los transportistas no tendría por qué afectarla en modo alguno; que únicamente el juez o el inspector de trabajo competentes tienen facultades para determinar si en el presente caso se trata de una relación de naturaleza laboral,

desconociendo los contratos de locación de servicios suscritos; y que adicionalmente, la Administración no ha cumplido con acreditar con documentación fehaciente los hechos que demuestren la existencia de una relación laboral, no resultando suficiente su afirmación; que no tiene una relación de subordinación con los transportistas, que los descuentos por tardanzas es una práctica común en las relaciones civiles tratándose de penalidades por incumplimiento tardío, que las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, gastos de peajes y de estacionamiento, así como el auxilio mecánico o el pago de ayudantes asumidos, son costos que finalmente serán trasladados en el costo del servicio prestado por transportistas, y que estos a su vez, cuentan con diversos trabajadores que le permiten realizar sus labores.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 3245 a 3273, refiere que se dedica a distribuir bebidas gaseosas y néctares, contando para ello con diversos vehículos, siendo que para cumplir con su objeto contrata a choferes y auxiliares de reparto, quienes, utilizando sus vehículos, transportan y distribuyen las referidas bebidas, quienes a su vez le emiten facturas en las que se grava el servicio brindado con el Impuesto General a las Ventas por concepto de flete y distribución; sin embargo, la Administración, al amparo del inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, le desconoce el crédito fiscal de tales operaciones, por cuanto considera que los servicios prestados por los transportistas no deben ser considerados como servicios generadores de tercera categoría, pues los contratos civiles suscritos con los referidos transportistas constituyen contratos de trabajo, por lo que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la norma.

Que agrega que la Administración no puede adjudicarse potestades que no le fueron conferidas, para desconocer contratos reales, suscritos en cumplimiento de la legislación nacional con la finalidad de otorgar a los mismos efectos tributarios distintos a los que se derivan de la voluntad de las partes consignados en aquellos, al tratar esa operación como una de naturaleza comercial y no laboral, por lo que considera arbitraria la utilización de la Norma VIII del Título Preliminar, realizada por la Administración, y añade que debe tenerse en cuenta que las mencionadas operaciones fueron sometidas al pago de detracciones, además que, los transportistas se comportaban como contribuyentes del Impuesto General a las Ventas, obteniendo incluso la devolución de los fondos no aplicados de las cuentas de detracciones, sin cuestionamiento alguno por parte de la Administración; no obstante, en el procedimiento de fiscalización asume una posición contradictoria alegando la existencia de un acto simulado, al sostener que las mismas operaciones de transporte no son operaciones gravadas con el Impuesto General a las Ventas ni con el Impuesto a la Renta, por cuanto se trata de servicios prestados en relación de dependencia.

Que refiere que el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta enumera de manera taxativa las actividades que deben entenderse como generadores de rentas de tercera categoría, en la cual se incluye la prestación del servicio de transporte, sin efectuar alguna excepción al respecto, por lo que la retribución de dicho servicio constituye renta de tercera categoría.

Que añade que incluso en el supuesto que la Administración se encontrara facultada a recalificar los contratos celebrados con sus proveedores como operaciones de carácter laboral no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, tiene el derecho de utilizar el crédito fiscal, toda vez que los transportistas le trasladaron el impuesto a través de la emisión del comprobante de pago, encontrándose obligada a aceptar dicho traslado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 38 de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por consiguiente, negarle dicho derecho tendría como consecuencia una alteración del efecto neutral del impuesto en la cadena de comercialización, y por ende se generaría un incremento de los precios y una distorsión en la técnica de imposición del propio impuesto. Cita las Resoluciones N° 13111-5-2009, 01770-1-2003, 5841-3-2004 y 03361-1-2006.

Que con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2006 refiere que la Administración modificó el coeficiente aplicable, sustentándose en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la cual se encuentra impugnada; por consiguiente, dicho valor no se encuentra consentido o firme.

Que respecto de los reparos efectuados con la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por gastos con salidas de fondos debitados en la cuenta Bonificaciones CJRL sin sustento documentario, gastos con salidas de fondos debitados en la Cuenta – Honorarios Varios y Cuenta

– Honorarios Asesoría Comercial no sustentados, gastos con salidas de fondos por gastos debitados en la cuenta de gastos varios por compra de combustibles y servicios varios no fehacientes y gastos con salidas de fondos por gastos debitados en las cuentas señala que el desconocimiento de dichos gastos no implica una disposición indirecta de rentas de tercera categoría, no susceptibles de posterior control tributario, toda vez que no se encuentra acreditado que el beneficiario hubiese sido alguno de los accionistas, sino que fueron vendedores, asesores comerciales, grifos y ayudantes de distribuidores; además que, ha cumplido con presentar las facturas, contratos, registros contables, medios de pago y en muchos casos actas de entrega en las que se ha consignado el nombre completo, número de documento de identidad y fecha de recepción del dinero, documentos que acreditan que los gastos observados por la Administración fueron realizados en favor de terceros; no existiendo la imposibilidad de efectuarse un posterior control tributario. Citas las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 596-4-98, 02703-7-2009, 05525-4-2008 y 16300-1-2010, y los Informes N° SUNAT SUNAT

Que agrega que la Administración ha incluido gastos observados que fueron reconocidos durante el procedimiento de fiscalización, mediante la presentación de una declaración rectificatoria, por lo que no corresponde que se le aplique la Tasa adicional, debido a que estos pueden ser materia de un posterior control tributario, lo que se condice con el criterio establecido en las Resoluciones N° 00881-10-2016, 01215-9-2014 y 11281-1-2017.

Que en cuanto a las resoluciones de multa emitidas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940 refiere que la Administración no ha motivado tales valores, por cuanto se limita a señalar que la comisión por distribución es un servicio afecto a detracción de 12% y que estas no han sido pagadas, sin hacer referencia a la base legal que habría creado dicha obligación, debiendo en todo caso tenerse en cuenta que el servicio que le prestan los transportistas no es un servicio de transporte propiamente dicho, toda vez que este en realidad es un servicio de logística de sus productos a diferentes lugares de la ciudad, es más aquellos eligen las mejores rutas, lo que no ocurre en el caso de un servicio de transporte.

Que respecto de las resoluciones de multa emitidas por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario indica que se encuentran vinculadas a los reparos detallados previamente, los cuales, no se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde se dejen sin efecto dichos valores. Asimismo, menciona que si bien el Código Tributario acoge un sistema para la determinación de la infracción de tipo objetivo, este ha sido rechazado por el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia recaída en el Expediente N° 003-2006-PI/TC, debido a que se atenta contra el principio de culpabilidad, por ende se exige que la potestad sancionadora de la Administración respete las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del derecho penal, dentro de los cuales se encuentran los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, entre otros, reconocidos en el artículo 246 de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444, la cual resulta de aplicación a todas las entidades de la Administración Pública.

Que establece que la culpabilidad debe de ser un elemento que debe ser verificado al momento de determinarse la comisión de una infracción tributaria y cita para ello las Resoluciones N° 082-3-97 y 2727-4-96; así como, la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1315; no obstante, en el presente caso no se ha aplicado el criterio subjetivo al momento de imputarle la infracción materia de autos, lo que infringe el principio de presunción de inocencia. Agrega que la Administración no ha utilizado el procedimiento sancionador previsto en la Ley N° 27444, esto es, notificar al administrado los hechos por los cuales se le imputaría la comisión de la infracción, el otorgamiento de un plazo para presentar sus alegaciones y la acreditación ineludible de la comisión de la infracción, tal como prevén los artículos 252 y 253 de la mencionada ley. Cita los Expedientes N° 2050-2002-AA/TC y 04965-2008-AA.

Que mediante escrito de 18 de julio de 2012, de foja 3157, agrega que en observancia de la Ley Nº 29707, solicita acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, tanto para efectos del Impuesto a la Renta como del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2006, por lo que ha procedido al pago de la multa respectiva para que opere dicho acogimiento, por el monto de S/ 7 018,41.

Que mediante escrito de 3 de setiembre de 2012, de fojas 3161 a 3168, señala que el importe de la multa a que hace referencia la Ley Nº 29707, originado por el incumplimiento de las operaciones respecto de las cuales debía realizarse la bancarización, ascendía a S/ 7 018,41; que fue cancelado el 18 de julio de 2012, y que la Administración por vía telefónica le indicó que no procedía su pedido de acogimiento al citado beneficio y que debía desistirse del mismo, lo que vulnera su derecho de defensa constitucionalmente protegido, toda vez que conforme con lo establecido en los artículos 3 y 4 de la Ley Nº 27444, la Administración debía exponer los argumentos por los cuales no procedería su solicitud en forma expresa, por escrito, indicando la motivación y objeto, mediante notificación válida, denominación del órgano del cual emana, y el nombre y firma de la autoridad interviniente.

Que agrega que no corresponde la aplicación de intereses moratorios por el tiempo en que la Administración y el Tribunal demoraron en resolver los recursos interpuestos, excediendo los plazos máximos previstos en el Código Tributario. Para tal efecto, cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-AA/TC y 04532-2013-PA/TC, emitidas por el Tribunal Constitucional.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 3320 a 3332, la recurrente reitera que el contrato suscrito con los transportistas tiene naturaleza mercantil y cuya retribución califica como renta de tercera categoría, por lo que no califica como uno laboral; más aún, si no se cumple con el requisito de subordinación, ya que la única indicación que se les da es respecto de los lugares que estos deben acudir a dejar los productos, quedando bajo decisión del propio transportista la ruta a utilizar, el orden de visita de los clientes, el tiempo a ser utilizado para el reparto, contratación de ayudantes, entre otros, por lo tanto no ha ejercido orientación, dirección o supervisión de las actividades realizadas por los transportistas contratados.

Que menciona que la Administración ha vulnerado su derecho de defensa, al no analizar los elementos probatorios por cada uno de los choferes que transporta y distribuye la mercadería, basándose en lo concluido respecto del ejercicio 2005 para determinar la operatividad de la empresa del periodo bajo análisis, considerando que no resulta aplicable la Resolución N° 11281-1-2017 citada por la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que en el procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente determinó reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, entre otros[2], por gastos debitados en la cuenta – Bonificaciones CJRL no sustentados, gastos debitados en la subcuenta – Honorarios de asesoría comercial cancelados sin utilizar medios de pago y gastos debitados en cuentas no sustentadas; asimismo, modificó el coeficiente aplicado por la recurrente a los pagos a cuenta, considerando la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, contenida en la Resolución de Determinación N° en la consideración que aun cuando fue impugnada, esta surte efectos a partir de su notificación, en tanto no se demuestre su invalidez. Asimismo, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, por servicios personales de fletes y distribución que no constituyen rentas de tercera categoría. Añade que en base a los citados reparos determinó que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. En ese sentido, indica que los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 3333 a 3335, la Administración señala que de la revisión de las facturas emitidas por fletes de transporte y distribución de productos, la operatividad de la empresa, los contratos y registro contables se advirtió que dichos servicios no corresponden a un servicio de tercera categoría, por cuanto para la prestación del mismo se utilizaron los vehículos y mercadería de propiedad de la empresa, es decir, los choferes contratados no califican como personas naturales con negocio, debido a que no cuentan con una organización empresarial para prestar los servicios de transporte y distribución;

[2] Cabe mencionar que la Administración también reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por facturas de compras debitadas a cuentas de gastos varios no bancarizadas, facturas de compras de combustible y servicios varios debitados a cuentas de gastos varios no fehacientes y exceso debitado en la cuenta – costo de ventas; así como, el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 por diferencias con registro de ventas, ingresos no facturados por rotura de envases, facturas de compras en las que no se utilizó los medios de pago, facturas de combustible y servicios no fehacientes, facturas de alquileres no detraídos, facturas por uso adelantado por detracciones no efectuadas oportunamente y facturas de arbitrios con impuesto indebido, los cuales no fueron impugnados por la recurrente, de fojas 2456 vuelta, 2463 vuelta y 2463, por lo tanto no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.

en consecuencia, concluyó que los servicios de los choferes son de carácter personal – ya sea que ejerzan su oficio de forma individual como locador (cuarta categoría), bajo condiciones de subordinación y dependencia (quinta categoría) o en forma independiente con contratos de prestación según la legislación civil.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta de Presentación N° SUNAT y Requerimiento N° de fojas 1487, 1488 y 1530, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° a por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, Tasa adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006; y las Resoluciones de Multa N° giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940.

Que en el caso de autos, la controversia consiste en establecer si los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2006

- ***Gastos debitados en la cuenta – Bonificaciones CJRL no sustentados***

Que de acuerdo con los Anexos Nº 2, 4, 4.2 y 4.4 de la Resolución de Determinación Nº de fojas 1915 a 1922, 1933 a 1936 y 1937, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por gastos debitados en la cuenta – Bonificaciones CJRL no sustentadas por el importe de S/ 446 649,00, en base al Requerimiento N° y su resultado, y citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 816, la Administración solicitó a la recurrente sustentar con los comprobantes de pago y otra documentación fehaciente la causalidad de los importes cargados a la cuenta – Bonificaciones CJRL por la suma de S/ 446 648,62, detallado en el Anexo N° 04 del referido requerimiento, de foja 805.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente mediante escrito de 17 de setiembre de 2009, de fojas 777 a 780, señaló en el punto 4, que la cuenta – Bonificaciones CJRL contiene pagos por S/ 446 648,62, que correspondían a entregas de dinero por metas alcanzadas, las que contribuyeron a un mayor nivel de ventas, reflejándose en el mayor ingreso, por lo que dicho desembolso constituía un gasto necesario para la empresa. Asimismo, indicó que las entregas de dinero se efectuaron mediante cheques y/o pago en efectivo, los que se han registrado en sus libros contables.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 573 y 574, la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que aquella no presentó los comprobantes de pago que sustenten los importes debitados en la cuenta – Bonificaciones CJRL, no presentó documentación alguna que acredite el cumplimiento de metas, ni acreditó el pago de premios a su personal, choferes y ayudantes, y adicionalmente, en los casos en que los montos fueron mayores a S/. 5,000 00 o $ 1 500 no cumplió con las normas de bancarización, por lo que consideró que no cumplió con sustentar documentariamente las bonificaciones otorgadas, por lo que no acreditó que cumplieran con el principio de causalidad, por lo que procedió a observar la suma de S/ 446 648,62.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los

[3] Notificados el 25 de octubre de 2006. De acuerdo al Resumen Estadístico de Fiscalización de foja 6107, en dicho procedimiento también se emitieron los Requerimientos N°

vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del mismo artículo, modificado por Ley N° 28991, prevé que a efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 l), ll) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que conforme con las normas glosadas, a fin que un gasto sea deducible a efecto del Impuesto a la Renta, debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 2565-3-2002 y 6072-5-2003 que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones Nº 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, este Tribunal confirmó los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones previamente citadas, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que de lo expuesto se aprecia que la Administración observó los desembolsos anotados en la cuenta – Bonificaciones CJRL por el importe de S/ 446 649,00; al considerar que no sustentó el cumplimiento de las metas que se habrían establecido y por ende que dicho gasto cumpliera con el principio de causalidad,

Que obra a foja 1933 el listado de las bonificaciones anotadas en dicha cuenta y que fueron otorgadas por la recurrente; sin embargo, de autos se aprecia que esta no ha presentado los comprobantes de pago, que sustenten los referidos gastos, ni documentación que evidencie cuál era su política para otorgar las bonificaciones observadas, a fin de establecer bajo qué circunstancias y a quiénes correspondía dicho otorgamiento, es decir, no ha señalado cuáles son las metas y objetivos, ni ha presentado la documentación al respecto, ni acreditado en modo alguno, como ello ha redundado en la obtención de renta gravada.

Que en ese sentido, la recurrente no presentó documentación que acredite el cumplimiento del principio de causalidad, a fin de sustentar la deducción del importe bajo análisis, y por consiguiente, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que los gastos debitados en la cuenta – Bonificaciones corresponde a entregas de dinero por metas alcanzadas por los vendedores de los productos que la compañía distribuye, los cuales a su vez se encuentran debidamente registrados en sus libros contables, cabe mencionar que este Tribunal en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 02796-4-2016, entre otras, ha indicado que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el caso de autos, la carga de la prueba correspondía a la recurrente, encontrándose esta en mejor situación de probar o acreditar con la documentación correspondiente que los gastos observados cumplían con el principio de causalidad, lo que no sucedió en autos, habiendo, por su parte, la Administración cumplido con efectuar una apreciación razonada, concluyendo que no se encontraba acreditada la causalidad de las operaciones observadas, lo

que ha sido corroborado por esta instancia, por consiguiente carece de sustento lo afirmado en sentido contrario.

- ***No utilización de medios de pago***

Que de acuerdo con los Anexos Nº 2, 4, 4.3 y 4.4 de la Resolución de Determinación Nº de fojas 1915 a 1922, 1932, 1934, 1935 y 1937, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por gastos debitados en la Cuenta - Honorarios asesoría comercial por servicios cancelados sin utilizar medios de pago y por no haber sustentado dichos gastos, por el importe de S/ 355 225,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, citando como base legal los artículos 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194, entre otros.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 815 y 816, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la cancelación de las operaciones anotadas en la cuenta – Honorarios Asesoría Comercial por la suma de S/ 508 891,54, detalladas en el Anexo N° 5 del citado requerimiento, de foja 804, con los medios de pago autorizados, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley N° 28194.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente mediante escrito de 17 de setiembre de 2009, de fojas 777 a 780, señaló que los gastos anotados en la cuenta acotada se encontraban acreditados con los contratos presentados, de los que se podía advertir el servicio que brindaban y que estos fueron cancelados utilizando los medios de pago autorizados, conforme se podía advertir de los cheques y estados de cuenta bancarios presentados, precisando que el 21 de julio de 2009 le solicitó al Banco Continental copia de los cheques emitidos para el pago de los mencionados servicios; no obstante, dicha entidad atendió parcialmente lo solicitado.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 572 y 573, la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y señaló que aquella sustentó parcialmente lo solicitado, no habiendo acreditado que hubiese utilizado los medios de pago en la cancelación de las operaciones detalladas en el Anexo N° 5 del citado resultado, de foja 555 y que adicionalmente, la recurrente no cumplió con sustentar las operaciones identificadas con los números Contsol040 y Contsol158, por lo que observó el importe de S/ 355 225,00.

Que al respecto, el artículo 3 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194[4], vigente desde el 27 de marzo de 2004, dispone que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago previstos en el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada norma, aplicable al caso de autos, prescribía que el monto a partir del cual se deberían utilizar medios de pago es de S/. 5,000 o US$ 1,500.

Que el artículo 5 de la misma ley prevé que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el referido artículo 3, son los siguientes: a) depósitos en cuentas, b) giros, c) transferencias de fondos, d) órdenes de pago, e) tarjetas de débito expedidas en el país, f) tarjetas de crédito expedidas en el país, y g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores, siendo aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, y que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá autorizar el uso de otros medios de pago considerando, entre otros, su frecuencia y uso en las empresas del Sistema Financiero o fuera de ellas.

[4] Es preciso indicar que a partir del 24 de setiembre de 2007, se encuentra vigente el Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

Que el artículo 8 de la mencionada ley preceptúa que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; precisando que en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho.

Que en el caso de autos, con relación a los gastos contenidos en la Cuenta - Honorarios asesoría comercial (recibos por honorarios), se aprecia de foja 1932 que se trata de operaciones que superan el importe de S/ 5 000,00, por lo que la recurrente se encontraba obligada a utilizar medios de pago para cancelar tales operaciones, conforme con lo dispuesto por los artículos 3 y 5 de la Ley N° 28194.

Que se aprecia que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado por lo que la Administración procedió a reparar los saldos de las facturas respecto de los cuáles no acreditó haber cancelado por algún medio de pago, conforme se verifica del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° y del Anexo N° 4.3 de la Resolución de Determinación N° le foja 555 y 1932, por lo que el reparo efectuado se encuentra conforme a ley.

Que adicionalmente, la recurrente no presentó medio de pago alguno ni sustentó las operaciones identificadas con los números Contsol040 y Contsol158; en ese sentido, estando a que la recurrente no cumplió con sustentar que efectuó el pago de las referidas operaciones en su totalidad con cheques, esto es, utilizando medios de pago, ni tampoco acreditó las mismas, el presente reparo se encuentra conforme a ley en este extremo, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente con relación a que la Administración ha desconocido los cheques presentados debido a que en estos se consignó manualmente la cláusula “no negociable” y no con un sello, aun cuando la legislación no exige que la cláusula “no negociable” deba constar impresa o mediante un sello en el cheque, por lo que considera se debe reconocer la deducción de los gastos; cabe indicar que de la revisión de autos el reparo efectuado a los referidos gastos se sustenta en que no se presentaron los cheques ni medio de pago alguno que acredite la cancelación de las operaciones durante el procedimiento de fiscalización y no la forma en que se habría colocado una cláusula en los cheques, por ende, dicho alegato no resulta amparable.

Que cabe señalar que si bien la recurrente durante el procedimiento de fiscalización ha presentado comunicaciones remitidas al banco solicitando copia de cheques, ello no es suficiente para acreditar que las operaciones fueron pagadas utilizando medios de pago, no habiendo presentado documento alguno que acreditara la existencia de dichos documentos, siendo además que en instancia de reclamación no ha presentado documento alguno que acreditara su afirmación.

Que en lo referente a lo solicitado por la recurrente a fin que en observancia de la Ley Nº 29707, acogerse al procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago, tanto para efectos del Impuesto a la Renta como del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2006, por lo que refiere ha procedido al pago de la multa respectiva para que opere dicho acogimiento; cabe señalar que conforme se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02652-4-2014 y 10404-2-2014, el artículo 2 de la Ley Nº 29707, que estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley Nº 28194, Ley de Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, señaló que podían acceder al mencionado procedimiento dentro de un plazo de 90 días calendario contados a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, no obstante mediante Decreto Legislativo Nº 1118 se derogó la Ley Nº 29707 sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente esta no podía acogerse a la mencionada subsanación.

- ***Gastos debitados en la cuenta varios***

Que de acuerdo con los Anexos Nº 2, 4, 4.3 y 4.4 de la Resolución de Determinación Nº de fojas 1915 a 1922, 1932, 1934, 1935 y 1937, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a

la Renta del ejercicio 2006, por gastos debitados en las cuentas 63 y 65 no sustentadas, por el importe de S/ 1 052 867,00, según el Requerimiento N° y su resultado, y citando como base legal los artículos 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 812 y 813, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con los comprobantes de pago respectivos, contratos y otra documentación la fehaciencia y la causalidad de las operaciones de los gastos anotados en la cuenta de gastos varios por la suma de S/ 1 139 657,26, detallado en el Anexo N° 08 del referido requerimiento, de fojas 785 a 794; así como, la utilización de los medios de pago de las operaciones que superasen el límite previsto en la norma.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente mediante escrito de 17 de setiembre de 2009, de fojas 777 a 780, alegó que cumplió con presentar la documentación solicitada, precisando que el pago de los comprobantes de pago de las operaciones solicitadas se realizó en efectivo; y que debido a que sufrió constantes cambios de personal, especialmente, del área contable, le resultaba difícil ubicar los documentos que sustentaban todos los gastos requeridos.

Que en el Punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 566 a 569, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que esta sustentó parcialmente lo solicitado, toda vez que no cumplió con sustentar que algunos de ellos cumplían con el principio de causalidad, ni que utilizó medios de pago en su cancelación, pese a encontrarse obligada a ello; asimismo, no cumplió con registrar algunos de los importes observados en sus registros contables, por lo que procedió a observar el importe de S/ 1 052 867,11.

Que de autos se aprecia que la Administración reparó diversos importes anotados en las cuentas 63 y 65, conforme al siguiente detalle:

SUBCUENTA	NOMBRE	IMPORTE
	Conducción unidad vehicular	10 307,75
	Honorarios varios	5 657,57
	Comisiones por distribución	97 365,24
	Mantenimiento Reparac. Vehículos	21 939,50
	Mantenimiento Reparac. Equipo Oficina	1 500,00
	Mant. Reparac. Vehículo Patio	1 000,00
	Mant. Reparac. Vehículos Abastecimiento	3 000,00
	Alquiler montacarga patio	9 000,00
	Servicio despaletaje abastecimiento	7 781,00
	Servicio de opacidad	8 475,10
	Servicios varios	515 282,13
	Gastos notariales	1 000,00
	Repuestos abastecimiento	2 460,00
	Repuestos distribución	3 392,34
	Papeletas de tránsito	9 037,70
	Att. Serv personal ventas	2 248,47
	Att. Serv personal patio	18 057,99
	Gastos varios ventas	3 888,86
	Gastos varios patio	2 736,85
	Gastos varios abastecimiento	1 940,00
	Gastos varios	299 247,95
	Gastos distribución	27 548,96
	TOTAL	**1 052 867,41**

- ***Subcuenta***

Que en la subcuenta se anotaron los gastos correspondientes a las comisiones por distribución, según el detalle contenido el Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación N° y el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 543, 544 y 1931.

Que a fin de sustentar tales desembolsos, la recurrente presentó las facturas emitidas por

por el concepto de "Distribución de bebidas, gaseosas y néctares según clientes, de fojas 600 a 634; sin embargo, dichos comprobantes de pago no coinciden con las operaciones detalladas en la hoja resumen presentada por la recurrente que obra a foja 726.

Que asimismo, la recurrente no presentó documentación adicional que sustente los gastos deducidos, no obstante haber sido requerida de manera expresa, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

- ***Subcuentas***

Que se advierte que las subcuentas

corresponden a gastos de distribución, gastos varios, gastos varios de abastecimiento, ventas, honorarios, entre otros, según el detalle contenido el Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación N° y el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 529 a 544 y 1923 a 1931.

Que sin embargo, de autos se aprecia que, no obstante haber sido la recurrente requerida en forma expresa por la Administración, no presentó medios probatorios que permitan sustentar la deducibilidad de los aludidos gastos; en consecuencia, encontrándose arreglado a ley el reparo formulado, corresponde mantenerlo.

- ***Subcuenta***

Que en la subcuenta se anotó los gastos por servicios varios, precisándose en el Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación N° y el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 538 a 542 y 1928 a 1930, que estos correspondían a los pagos efectuados por la recurrente a los ayudantes.

Que al respecto, de autos se observa que la recurrente señaló que en la cadena mayorista y minorista es común que la empresa distribuidora incurra en gastos en favor de los distintos sujetos que forman parte de la cadena para asegurar sus ventas, agregando que en el caso de los ayudantes de los distribuidores, su participación resulta vital para la generación de rentas, por cuanto son ellos quienes tienen contacto con los bodegueros que venden los productos que la compañía distribuye, por lo que su fidelización repercute en un mejor posicionamiento de la imagen de la empresa en el mercado, y que se debe de tener en cuenta que no existe la obligación de emitir un comprobante de pago por parte de los ayudantes, toda vez que dichos gastos no califican como transferencia de bienes o prestación de servicios, tratándose únicamente de entregas de dinero, de foja 2457 vuelta.

Que obran a folios 923 a 1022, los Contratos por servicios de conducción vehicular, en cuya cláusula cuarta se estableció que los choferes contaban con sus propios ayudantes para la entrega de la mercadería, y en caso no los tuviera, estos se comprometieron a contratarlos bajo su responsabilidad. En tal sentido, cualquier beneficio laboral que por ley o convenio pudiera corresponder a dichos ayudantes, serían de cargo exclusivo del chofer, no existiendo en consecuencia ningún vínculo laboral con la recurrente.

Que en ese sentido, si bien la recurrente señala que las entregas de dinero a los ayudantes se encuentran vinculadas con su giro del negocio, toda vez que constituían un incentivo que repercutía en el incremento de las ventas de los productos que distribuía, esta no aportó documentación suficiente que acredite su dicho, siendo que por el contrario, conforme con el contrato antes citado, no es la recurrente quien debe efectuar pagos a aquellos, sino cada transportista, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente ha alegado que debido a que los ayudantes no trabajan para la empresa sino para los transportistas, no es posible acreditar los gastos observados mediante el registro de planillas o boletas de pagos, cabe señalar que el reparo bajo análisis se sustenta en que la recurrente no acreditó que tales gastos cumplieran con el principio de causalidad, siendo que si bien la recurrente señala que dichos desembolsos obedecen principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por estos, tales afirmaciones no fueron sustentadas.

Que respecto a que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración únicamente le solicitó que sustentara la causalidad del citado gasto, y no que acredite que cuenta con una política por parte de la empresa para efectuar entregas de dinero a los ayudantes, debiendo tenerse en cuenta que por más de diez años ha venido operando de esa manera, cabe señalar que mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 812 y 813, solicitó a la recurrente de manera expresa que sustentara con los comprobantes de pago respectivos, contratos y otra documentación la causalidad de las operaciones de los gastos anotados en la cuenta observada, por lo que no corresponde amparar lo afirmado en este extremo.

- ***Subcuenta***

Que se aprecia que la recurrente anotó en la subcuenta – Gastos varios, entre otros, el importe de S/ 258 581,24, correspondiente a préstamos efectuados a accionistas, según el detalle contenido el Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación N° y el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 533, 1925 y 1942.

Que sin embargo, no obstante haber sido la recurrente requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación que acreditara el gasto observado y por ende que este cumpliera con el principio de causalidad, es decir, que se encuentre vinculado con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo que procede mantener el presente reparo, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

- ***Subcuenta***

Que de autos se aprecia que la subcuenta corresponde al registro de diversos importes por el concepto de papeletas de tránsito, según el detalle contenido el Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación N° y el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 535 a 537, 1927 y 1928.

Que al respecto, de conformidad con el inciso c) del artículo 44 de la Ley de Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

Que conforme a la norma antes citada, el importe observado por la Administración no resulta deducible para efecto del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo realizado se encuentra conforme a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Resoluciones de Determinación N° – Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006

Que las Resoluciones de Determinación N° de fojas 1993 a 2034, fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2006, al repararse el crédito fiscal de facturas emitidas por concepto de flete por servicio de transporte y distribución de productos, al considerar la Administración que la recurrente ha considerado como rentas de tercera categoría los servicios personales de choferes y ayudantes, encargados de la distribución de productos en vehículos de propiedad de la recurrente, sustentándose en los artículos 3 inciso c), 4 párrafo, numeral 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF y Norma VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias.

Que de manera previa al análisis del fondo de la controversia, cabe determinar si la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario resulta aplicable para determinar la verdadera naturaleza de los actos en los cuales se sustenta el uso del crédito fiscal, y si la Administración no cuestiona la realidad de la operación sino la finalidad de la transacción, aplicando indebidamente la citada Norma VIII, la que no ampara el fraude a la ley.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que:

> *"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.*
>
> *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*
>
> *En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley".*

Que este Tribunal en la Resolución N° 06686-4-2004 ha establecido que la citada Norma VIII del Código Tributario *"…recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imponibles"* agregando que *"la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados",* así citando a
señala que *"(…).de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma (…), para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada para dar paso a la realidad de los hechos"*[5].

Que la precitada resolución señaló además que "… *la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir (...)".*

Que asimismo, indica que *"esta última actuación es conocida en doctrina como el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imponibles gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura".*

---

[5] Luis Alberto Araoz Villena. "La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imponibles por su Contenido Económico". Ponencia Individual, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Diciembre de 1992. p. 68.

Que no obstante, concluye la citada resolución "…*que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario"*, procediendo a efectuar el análisis de dicho caso al amparo de la citada norma, de los *"actos no reales", calificándolos como "simulados" en los que "existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente"*.

Que de lo expuesto, puede afirmarse que conforme a la resolución precitada, el criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de estos la realización de actos simulados.

Que en efecto, corresponde relevar las citas a las Resoluciones N° 4784-5-2003 de 22 de agosto de 2003, 5637-4-2002 de 26 de setiembre de 2002, 383-3-99 de 18 de junio de 1999 y 5468 de 3 de agosto de 1970, entre otras, mediante las cuáles este Tribunal se ha pronunciado con ocasión de las apelaciones ante esta instancia respecto a la mencionada Norma VIII, emitiéndose en ellos pronunciamiento respecto de discordancia entre fondo y forma.

Que asimismo, cabe señalar que el análisis de la naturaleza económica real de las operaciones del contribuyente, tiene como finalidad determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación, lo que implica en el caso de reparos al crédito fiscal, determinar la existencia de las actividades generadoras de rentas de tercera categoría (hecho imponible) que otorguen dicho crédito.

Que resulta pertinente precisar en este punto que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 00590-2-2003, respecto al desconocimiento del crédito fiscal, que "*procede la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que si al amparo de la Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado en el artículo 44° de la Ley citada, que permite desconocer el crédito fiscal y, de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del Impuesto General a las Ventas"*.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04773-4-2006, respecto de la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el caso de compras de un bien mueble, se ha señalado que el hecho que subyace a la figura jurídica de la compraventa es el intercambio de un bien por una cantidad de dinero específica, lo cual implica que se produzcan una entrega física de un bien de parte de un proveedor hacia un comprador, a cambio del pago efectivo de su precio de este último al primero de ellos, por lo que a efecto de calificar si desde el sustrato económico la compra de un bien real o no, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se hayan producido esos dos supuestos: a) la entrega física del bien del proveedor directo emisor del comprobante de pago hacia el cliente y b) el pago efectivo del precio por parte del cliente al proveedor directo (vendedor).

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado al Requerimiento N° de fojas 500 a 504, la Administración concluye que de la revisión de las facturas, la operatividad de la empresa, los contratos, registros y documentación contable, y demás documentos presentados por la recurrente, procedía reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, correspondiente a facturas emitidas por personas naturales por concepto de flete por transporte y distribución de productos, toda vez que dichas operaciones no corresponden a un servicio de tercera categoría por tratarse de servicios personales.

Que en virtud de ello y en aplicación del criterio de realidad económica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en el Anexo N° 5.1 de las Resoluciones de Determinación N° a de fojas 2007 a 2016, la Administración efectuó el reparo de las facturas emitidas por los choferes por concepto de fletes por transporte y distribución de gaseosas y néctares, debido a que por su operatividad real las rentas percibidas por aquellos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, pues constituyen prestaciones de servicios personales.

Que asimismo, en la resolución apelada la Administración ha analizado la realidad de los servicios de transporte y distribución, estableciendo las mismas conclusiones a las que arribaron durante la etapa de fiscalización por las consideraciones que allí se detallan, esto es, que los referidos servicios corresponden a servicios personales y no a servicios mercantiles, generadores de rentas de tercera categoría, por lo que el pago de los mismos no otorga derecho a crédito fiscal.

Que de lo expuesto se evidencia que la acotación de la Administración Tributaria se sustenta en el cuestionamiento de la realidad de las operaciones, es decir, en la realización de actos simulados, puesto que la recurrente no contrató servicios empresariales de transporte y distribución de mercancías, generadores de rentas de tercera categoría, y que sin embargo se emitieron comprobantes de pago y se registraron operaciones como si tales servicios hubieren ocurrido en la realidad, por lo que la aplicación de la Norma VIII en dicho caso resultaría arreglada a ley.

Que no se aprecia de los papeles de trabajo, de los valores materia de impugnación, ni de la resolución apelada, que la Administración haya desconocido el crédito fiscal en base a la finalidad de la operación, aplicando el supuesto del fraude a la ley que no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, como alega la recurrente, siendo además que el supuesto de fraude a la ley supone la existencia de una operación real cuya finalidad es la aplicación de una norma menos gravosa a fin de eludir la aplicación de una norma que reviste una consecuencia tributaria más gravosa para el contribuyente, lo que de conformidad con lo señalado por la Administración no ocurriría en el caso de autos, por lo que carece de sustento el alegato de la recurrente referido al desconocimiento del crédito fiscal por haberse tenido en consideración la finalidad de la operación y con ello la indebida aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que ahora bien, corresponde analizar el asunto materia de controversia que en el caso de autos consiste en determinar si la calificación de las adquisiciones realizadas por la recurrente a sus proveedores directos, como no reales, efectuada por la Administración, al amparo de lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra arreglada a ley.

Que al respecto, se aprecia que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° de foja 522, la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de las facturas de fletes por transporte y distribución de productos, de acuerdo a la operatividad, a los contratos suscritos y los registros contables, se observaba que dicho servicio no corresponde a un servicio de tercera categoría por cuanto para realizarlo se utilizaban los vehículos y mercadería compuesta por gaseosas y jugos de propiedad de la recurrente. Por lo expuesto, se solicitó a la recurrente sustentara que la prestación del servicio de transporte y distribución de productos calificaba como una operación generadora de rentas de tercera categoría, según la relación de facturas de fletes por dicho servicio detalladas en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento, cuyo crédito fiscal asciende a S/ 380 729,48, de fojas 509 a 519.

Que en atención al citado requerimiento, mediante escrito de 23 de setiembre de 2009, de fojas 485 y 486, la recurrente indicó que los servicios prestados por las personas naturales o jurídicas se encuentran debidamente sustentados con los contratos suscritos; además que, los comprobantes de pago emitidos fueron debidamente registrados y pagados con los medios de pago correspondiente.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 500 a 504, la Administración señaló que la operatividad de la recurrente es la siguiente: i) Se inicia con la preventa realizada con anticipación (día anterior) a cargo del personal de la empresa; ii) En el lapso de 6 p.m. a 7 a.m. del día siguiente se realizan las labores de carga con los productos a distribuir por cada camión al día siguiente; iii) Se procede a emitir los comprobantes de pago por los productos solicitados el día anterior por los clientes, para ser entregados a cada cliente. Asimismo, se emite una guía de remisión por el total de la carga por cada camión, y en él se detallan los comprobantes de pago a ser distribuidos; iv) Se procede a surtir de combustible antes de salir a distribuir los productos; v) El transportista una vez

que entrega los productos en forma específica según los comprobantes de pago, procede a realizar la cobranza de la misma. No puede realizar ninguna venta de los productos de los clientes que no aceptan la mercadería. Toda la facturación se efectúa en el centro de distribución (local de la recurrente). Luego, procede a recoger los envases vacíos de los clientes (botellas de vidrio y plástico); vi) Terminada su jornada retorna al centro de distribución (local de la recurrente), entrega los envases y dinero de la cobranza, y elabora la "liquidación de cobranza" (por cada transportista). Se procede al pago de los ayudantes del transportista; y, vii) Se procede a la entrega de la unidad de transporte en el centro de distribución (local de la recurrente).

Que asimismo, se dejó constancia que la recurrente no sustentó la observación formulada a las facturas por fletes que fueron emitidas por los choferes encargados de la distribución de gaseosas y jugos, y la cobranza respectiva, en mérito a las siguientes consideraciones:

1. De los contratos presentados:

1.1. Copias de Contratos por servicios de conducción vehicular con personas naturales y jurídicas: i) Todos los contratos carecen de fecha cierta al no encontrarse legalizados, ii) Todos los contratos exhibidos y proporcionados se denominan “Contratos por Servicios de Conducción Vehicular”; sin embargo, el concepto facturado entre enero a setiembre corresponde a “flete y transporte de bebidas y jugos”; iii) De un total de 88 proveedores a los cuales se está reparando, el contribuyente ha presentado 54 contratos, por lo tanto no ha exhibido 34 contratos; iv) De acuerdo a la cláusula tercera de los contratos de conducción vehicular dice “Mediante el presente documento (nombre del chofer), se compromete a transportar y distribuir la mercadería (bebidas gasificadas, jugos de fruta y productos afines) que le entregue la EMPRESA, para lo cual la EMPRESA le proporcionará la relación de clientes y las guías de remisión correspondientes; así como, los comprobantes de pago que deberán ser entregados a los clientes, pudiendo el transportista hacer la entrega de acuerdo a su conocimiento de la zona y/o su criterio. Por este servicio cada fin de mes girara su factura a la EMPRESA, para que esta le cancele el valor del servicio prestado durante el mes de acuerdo al reporte en que constará los días en que realizó el servicios; no puedo reclamar suma y/o beneficio adicional alguno; sin embargo, la recurrente no presentó los reportes en que conste tales datos; v) de la Cláusula cuarta de tales contrato se estableció que los choferes contaban con sus propios ayudantes para la entrega de la mercadería, y en caso no los tuviera, estos se comprometieron a contratarlos bajo su responsabilidad. En tal sentido, cualquier beneficio laboral que por ley o convenio pudiera corresponder a dichos ayudantes, serían de cargo exclusivo del chofer, no existiendo en consecuencia ningún vínculo laboral con la EMPRESA; además que el chofer velaría por la seguridad de sus ayudantes; en ese sentido, se entendía que estos eran de responsabilidad (laboralmente) de los choferes; sin embargo, en la práctica se aprecia que los choferes y ayudantes recibían premios; además que habían, algunos desembolsos por pagos a ayudantes que no fueron sustentados por la recurrente.

2.- Revisión de los registros y documentación contable

2.1. En los comprobantes de Caja Ingresos, se incluyen los reportes de cobranza por día y los recibos de los pagos efectuados a los ayudantes, los cuales se restan del total pagado a cada chofer, lo que evidencia que la recurrente asume el pago de los ayudantes.

2.2. Los camiones entregados para la distribución son alquilados o de propiedad de la recurrente, quien se encarga del mantenimiento y reparación de los mismos, así como de la compra de combustible; proporciona llantas y se encarga de su reparación y parchado. Tales gastos se encuentran registrados en las Cuentas - Mantenimiento y reparación de vehículos.

2.3. La recurrente incurre en gastos de curación y medicina de los transportistas, los que se encuentran registrados en la Cuenta - Gastos médicos.

2.4. La recurrente proporciona uniformes a los transportistas, de acuerdo al Contrato de Distribución suscrito con Tales gastos están registrados en la Cuenta Uniformes.

2.5. La recurrente asume el pago de las papeletas de tránsito por infracciones de los transportistas, registradas en la cuenta · Papeletas de tránsito, y los gastos de peaje registrados en la Cuenta Gastos de estacionamiento.

2.6. La recurrente registra como gasto la emisión del carnet de sanidad otorgado a los choferes, en la Cuenta · Gastos varios, documento que es requisito indispensable para el manipuleo por venta de productos comestibles (bebidas gaseosas y jugos).

2.7. La recurrente asume los gastos de auxilio mecánico, los cuales son registrados en la Cuenta – Servicio grúa.

2.8. La recurrente efectúa descuentos por tardanza a los choferes, los cuales son registrados en la Cuenta - Fondo tardanza transportistas, lo cual evidencia el grado de subordinación de los choferes frente a la recurrente.

Que por tanto, del análisis de la documentación proporcionada así como de los registros y documentación contable, la Administración procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, correspondiente a las facturas emitidas por personas naturales por concepto de flete por transporte y distribución de productos, toda vez que dichas operaciones no corresponden a un servicio de tercera categoría.

Que por los motivos expuestos y en aplicación del criterio de realidad económica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, la Administración efectuó el reparo de las facturas emitidas por los choferes por concepto de fletes por transporte y distribución de gaseosas y néctares, según se detalla en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° , debido a que por su operatividad real las rentas percibidas por aquellos no constituyen rentas de tercera categoría ni otorgan derecho a crédito fiscal, pues constituyen prestaciones de servicios personales.

Que en atención a lo expuesto, en el caso de autos la materia controvertida consiste en determinar si las facturas emitidas por concepto de fletes por transporte y distribución de bebidas gaseosas y néctares, constituyen rentas de tercera categoría para sus emisores y, por tanto, otorgan a la recurrente derecho al crédito fiscal.

Que el cuarto párrafo del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que no dará derecho al crédito fiscal, el impuesto consignado en comprobantes de pago no fidedignos o falsos o que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios, puntualizando que tampoco darán derecho al crédito fiscal los comprobantes que hayan sido otorgados por personas que resulten no ser contribuyentes del impuesto o los otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite a ello.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 9 de la citada ley, señala que son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, entre otras, que presten en el país servicios afectos, puntualizando el último párrafo del citado artículo que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones, siendo que tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 4 del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF.

Que de acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 1 de la referida ley, califica como operación gravada la prestación o utilización de servicios en el país, debiéndose entender por servicio, según lo dispuesto en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada norma, a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que al respecto el inciso c) del artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que califican en la tercera categoría las rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley. En tanto que los incisos d) y e) del citado artículo se establece que son rentas de cuarta categoría las del trabajo independiente, en tanto que califican como rentas de quinta categoría las del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

Que de conformidad con las normas glosadas y con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07010-2-2003, las rentas de cuarta categoría son las obtenidas en las prestaciones de servicios en las cuales el objeto principal es el trabajo personal del locador, situación que comparten con las rentas de quinta categoría, no encontrándose comprendidas aquéllas en las que el trabajo personal sea secundario o irrelevante, mientras que las rentas de tercera categoría son, entre otras, las rentas de carácter comercial.

Que acerca de las rentas de tercera categoría, cabe señalar que según lo dispuesto en los incisos e) y f) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta califican en dicha categoría las obtenidas por las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la citada ley, así como las obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio. Siendo que el penúltimo párrafo del citado artículo 14 señala que las rentas de las empresas unipersonales se atribuirán al titular, quien determinará y pagará el Impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme a las reglas aplicables para las personas jurídicas.

Que de acuerdo al artículo 1 de la Ley N° 27181, Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, la referida norma establece los lineamientos generales económicos, organizacionales y reglamentarios del transporte y tránsito terrestre y rige en todo el territorio de la República.

Que según los literales a) y b) el artículo 2 de la citada norma, para efectos de la aplicación de la presente Ley, el transporte terrestre consiste en el desplazamiento en vías terrestres de personas y mercancías, en tanto que el servicio de transporte constituye la actividad económica que provee los medios para realizar el transporte terrestre, el cual no incluye la explotación de infraestructura de transporte de uso público.

Que el artículo 3 del Reglamento de la Ley N° 27181, aprobado por Decreto Supremo Nº 009-2004-MTC[6], establece las siguientes definiciones, entre otras: I) Carta de porte terrestre: Documento que prueba la existencia del contrato de transporte terrestre de mercancías entre el remitente y el transportista o porteador, cuya naturaleza cambiaria es regulada por la Ley de Títulos Valores y su naturaleza contractual por el presente reglamento (numeral 3.8); ii) Conductor: Persona titular de la licencia respectiva para conducir vehículos destinados al servicio de transporte terrestre de personas y/o de mercancías (numeral 3.14); iii) Flete: Pago al transportista como retribución por la prestación del servicio de transporte terrestre de mercancías (numeral 3.16); iv) Flota vehicular habilitada: Conjunto de vehículos del transportista con los que presta el servicio de transporte terrestre (numeral 3.17); v) Guía de Remisión: Documento que sustenta el traslado de bienes por el transportista autorizado para prestar el servicio de transporte terrestre de mercancías y que reúne los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago (numeral 3.19); vi) Habilitación vehicular: Procedimiento mediante el cual la autoridad competente verifica que el vehículo ofertado por el transportista cumple con las características técnicas vehiculares que correspondan, así como con los requerimientos de antigüedad, titularidad, póliza de seguro y revisión técnica. Se acredita a través del certificado correspondiente (numeral 3.20); vii) Servicio de transporte: Para los efectos del presente reglamento, entiéndase como tal al servicio de transporte terrestre de personas y al servicio de transporte terrestre de mercancías, que se brinda previa autorización o concesión de la autoridad competente, según corresponda (numeral 3.28); viii) Tarjeta de habilitación genérica: Documento expedido por la autoridad competente que permite al transportista utilizar sus vehículos habilitados en cualquiera de las rutas autorizados mediante concesión interprovincial (numeral 3.29); y ix) Transportista: Persona natural

[6] Derogado por la Primera Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 017-2009-MTC, publicado el 22 abril 2009, el mismo que entró en vigencia el primer (01) día útil del mes de julio del año 2009.

o jurídica que presta servicio de transporte terrestre de personas y/o mercancías, debiendo contar con autorización o concesión, según corresponda, otorgada por la autoridad competente (numeral 3.30).

Que de acuerdo con el artículo 6 del citado reglamento, el servicio de transporte de mercancías es aquel que se realiza parar trasladar mercancías o carga en general (bienes muebles o semovientes) o mercancías de naturaleza riesgosa o de características especiales.

Que conforme con lo dispuesto en el literal c) del artículo 49 y los artículos 50, 51 y 52 del aludido reglamento, el transporte de mercancías podrá ser prestado por persona natural o jurídica, excepto en el caso del transporte de mercancías especiales en el que se requerirá personería jurídica de naturaleza mercantil; el objeto social de las personas jurídicas que prestan servicio de transporte, contenido en sus correspondientes actos constitutivos, debe indicar, como actividad principal, la dedicación a dicho servicio, siendo que en el caso de las personas naturales, la actividad principal de prestación del servicio de transporte, estará indicado en el formulario del Registro Único de Contribuyentes (RUC); para acceder a una autorización o concesión del servicio de transporte, el transportista deberá contar con una organización que le permita la satisfacción de las necesidades de los usuarios y el resguardo de sus condiciones de seguridad y salud, así como la protección del ambiente y la comunidad en su conjunto; el transportista que sea persona natural deberá acreditar respaldo patrimonial mínimo por los mismos montos de capital suscrito y pagado respectivos que se ha fijado para las personas jurídicas.

Que de autos se aprecia que la recurrente se dedica a la distribución y venta de gaseosas, aguas minerales y jugos en caja de diversas marcas comerciales, para cuyo efecto suscribió un contrato de distribución exclusiva y consignación con

Que al respecto, de las Cláusulas Segunda, Tercera y Séptima del Contrato de Distribución suscrito por la recurrente y Corporación con fecha 12 de diciembre de 2005, de fojas 1023 a 1037, se observa que: i) Mediante el citado contrato Corporación designó a la recurrente como la responsable de la comercialización, transporte y distribución, de manera exclusiva, de los productos que dicha empresa le entrega en calidad de consignación y que se encuentran descritos en el Anexo adjunto a dicho contrato; ii) Para tal efecto, se señala que la recurrente es una persona jurídica que se dedica a la distribución, transporte y comercialización de productos en general, que cuenta con los equipos vehículos, personal e instalaciones físicas adecuadas para prestar dicho servicio, cumpliendo con los estándares previstos por Corporación constituyendo así una empresa con la capacidad logística y administrativa requerida para asumir la distribución exclusiva de los productos que comercializa tal empresa en la zona o zonas que esta le designe; iii) La recurrente será quien recoja los productos de la planta de la mencionada empresa bajo su costo, en los locales que ésta determine, y realizará la distribución y venta de tales productos bajo su costo, siendo que en ambos casos podrá alquilar vehículos de terceros siempre y cuando estos cumplan con las normas establecidas en la Cláusula Décimo Primera del mencionado contrato.

Que según lo señalado por la recurrente, a fin de distribuir y vender tales productos suscribió contratos de transporte y distribución con transportistas, los cuales tienen naturaleza de mercantiles y no de contratos de trabajo, como lo afirma la Administración, por lo que tales personas -y sus ayudantes- no son trabajadores de la recurrente, sino que por el contrario, generan rentas de tercera categoría.

Que con relación a los mencionados contratos, en autos obran copias de los documentos denominados “Contratos por Servicios de Conducción Vehicular” los cuales, fueron suscritos por la recurrente y diversas personas, todos ellos en calidad de transportistas. en las cuales dan cuenta de los servicios prestados a la recurrente en mérito a dichos contratos, de fojas 923 a 1037.

Que mediante los citados contratos se aprecia que se pactó lo siguiente: i) Las citadas personas se comprometen a brindar el servicio de transporte y distribución de mercadería (bebidas gasificadas, jugos de fruta y productos afines) entregada por la recurrente, quien les proporcionaría la relación de clientes, las guías de remisión y los comprobantes de pago que deberán ser entregados a los clientes; ii) Por dicho servicio a fin de mes cada transportista girará su factura a la recurrente a fin que ésta cancele el valor del servicio prestado durante el mes, de acuerdo al reporte en que constará los días en que realizó el servicio,

no pudiendo reclamar suma o beneficio adicional alguno; iii) El transportista declara contar con sus propios ayudantes para la entrega de la mercadería, y en caso no los tuviere, se compromete a contratarlos bajo su responsabilidad; en tal sentido, cualquier beneficio laboral que por ley o convenio pudiesen corresponderles a dichos ayudantes, serán de cargo exclusivo del transportista, no existiendo ningún vínculo laboral con la empresa; además, cada transportista velará por la seguridad de sus ayudantes, previniendo cualquier accidente por la labor que desempeñen, no siendo tampoco responsabilidad de la empresa; y, iv) El transportista se compromete a realizar la entrega de mercadería a sus clientes con un vehículo que la recurrente le asignaría -pudiendo ser propios o alquilados- constituyéndose en depositario del mismo durante el tiempo que dure el servicio, debiéndolo guardar en el local de la recurrente una vez concluido el servicio, v) y a suscribir una letra a fin de cubrir cualquier daño o perjuicio ocasionado a la recurrente.

Que de lo actuado y atendiendo a los lineamientos establecidos por el Reglamento de la Ley General de Transporte y Tránsito Terrestre, anteriormente citados, se verifica que la recurrente no aportó elementos probatorios suficientes que acreditaran que los emisores de las facturas por concepto de flete reparadas, calificaran como personas naturales dedicadas al servicio de transporte de mercancías, y que por tanto, tales ingresos constituyan rentas de tercera categoría, pese a que fue requerido de manera expresa.

Que en efecto, no se encuentra acreditado que tales personas cuenten con una organización empresarial que respalde la prestación de los servicios de transporte objeto de reparo, lo que implicaba demostrar que para tal efecto: i) Contaban con unidades vehiculares propias o alquiladas de terceros; ii) Contaban con personal suficiente para llevar a cabo los servicios de transporte y distribución, los cuales podían ser contratados bajo distintas modalidades (servicios normados por la legislación civil o por la legislación laboral), pero en todos los caso, por cuenta y riesgo de los presuntos transportistas; y, iii) Asumían los riesgos y gastos comerciales inherentes a la actividad de transporte.

Que por el contrario, si bien la recurrente señala que los supuestos transportistas son responsables de contratar a los ayudantes por lo que existe una relación de subordinación entre ellos, es la recurrente la encargada de asignar los vehículos (propios o alquilados) a ser utilizados por los presuntos transportistas -tal como lo ha reconocido la recurrente- bajo el entendido que los mismos debían ser adecuados para el transporte de los productos comercializados, asumiendo además los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos, compra de combustible, multas de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico, siendo pertinente añadir, a título ilustrativo, que de fojas 923 a 1022, obra el “Contrato por Servicio de Conducción Vehicular” antes citados, de cuyo tenor se advierte que la recurrente, bajo esta modalidad de contrato, asume frente al conductor los gastos de combustible y mantenimiento de los vehículos asignados al mismo, lo cual resulta razonable en el marco de la contratación de servicios personales de conducción, más no en relación a servicios de carácter mercantil, como el de transporte de mercancías materia de autos.

Que de lo expuesto, se aprecia que la recurrente asumió los riesgos y gastos comerciales vinculados a dicha actividad (personal de apoyo, mantenimiento de vehículos, combustible, multas por infracciones de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico), siendo que, según la recurrente, los gastos de personal de apoyo, multas por infracciones de tránsito, peaje, estacionamiento y auxilio mecánico fueron trasladados posteriormente en el costo del servicio prestado, sin embargo, ello no ha sido acreditado.

Que sin perjuicio de lo expuesto, se debe precisar que la recurrente en el curso de la fiscalización no proporcionó al auditor los "Controles Diarios de Transportistas", ni otro documento en el que se detallen las incidencias diarias de los servicios prestados, como: fecha, hora de salida e ingreso, nombre del usuario o “transportista”), lugar de origen, lugar de destino, mercancía transportada, guías de remisión, kilometraje (inicial y final), firma de conformidad del usuario o “transportista”, entre otros datos, siendo además que en autos no obran las guías de remisión que correspondan al servicio de transporte supuestamente contratado por la recurrente, en las que figuren como transportistas los emisores de los comprobantes materia del presente reparo ni la Carta de Porte terrestre que evidencie la existencia del contrato de transporte terrestre de mercancías. Asimismo, en cuanto a los montos de fletes pagados por la recurrente a los supuestos transportistas, se tiene que de autos no obra contrato o documento alguno que estipule los criterios de determinación del monto y forma de pago por dicho concepto, por lo que la recurrente no ha demostrado la operatividad de los servicios de transporte y distribución supuestamente recibidos.

Que cabe señalar que si bien la Administración señala que existe una relación de dependencia o subordinación de los supuestos transportistas frente a la recurrente, debido a la comprobación de diversas manifestaciones de esta, como: fijación de un horario de trabajo, descuentos por tardanzas, asignación de instrumentos de trabajo (un vehículo a cada chofer), otorgamiento de uniformes, tanto a los choferes como a los ayudantes, promociones, introducción de envases y demás acciones de mercado, entre otros, tales verificaciones no resultan necesarias en el caso de autos, en el cual se desconoce el crédito fiscal por corresponder a operaciones que no generan rentas de tercera categoría, por lo que resultaba suficiente la comprobación que los presuntos transportistas desarrollen o no actividades empresariales, lo cual ha sido desvirtuado en esta instancia.

Que en virtud de lo expuesto y teniendo en consideración que conforme se aprecia de autos, en los hechos (realidad económica) los choferes contratados por la recurrente no califican como personas naturales con negocio, debido a que no cuentan con una organización empresarial para prestar los servicios de transporte y distribución objeto de reparo, se concluye que los servicios de los choferes son de carácter personal – ya sea que ejerzan su oficio de forma individual siendo el objeto principal del servicio el trabajo personal del locador (cuarta categoría), o prestan su servicios bajo condiciones de subordinación y dependencia (quinta categoría) o prestan sus servicios en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, en el lugar y horario designado por quien lo requiere siendo el usuario quien proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda (quinta categoría)-, por lo que los montos de fletes facturados por concepto por transporte y distribución de gaseosas y néctares, no constituyen rentas de tercera categoría para sus emisores. En tal sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley y por lo tanto corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo[7].

Que en consecuencia, los argumentos de la recurrente referidos a la inexistencia de relaciones laborales de subordinación respecto de los choferes y ayudantes, así como que contraviene el ordenamiento legal la facultad de la Administración para determinar tal existencia, no enervan de modo alguno el análisis efectuado en esta instancia, al haberse verificado la inexistencia de actividades generadoras de rentas de tercera categoría, y por tanto, la naturaleza personal de los servicios prestados, con prescindencia que estos sean subordinados o no, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre aquellos.

Que en nada enerva lo expuesto lo argumentado por la recurrente en cuanto a que la emisión de letras de cambio a la vista por parte de los supuestos transportistas, contenida en la cláusula sexta de los contratos presentados, demostraría que aquellos desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, por cuanto en la referida cláusula del contrato prevé que ello se emite a fin de garantizar el cumplimiento de cualquier daño o perjuicio ocasionado a la recurrente.

Resoluciones de Determinación Nº – pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006

Que de los Anexos Nº 2.1, 3, 4 y 4.1 a las Resoluciones de Determinación N° a giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, de fojas 1974 a 1992, se aprecia que la Administración reparó la base de cálculo de dicho concepto y períodos debido a que determinó ingresos omitidos, así como modificó el coeficiente aplicado por la recurrente en la determinación de los citados pagos a cuenta al considerar el impuesto determinado en los ejercicios 2004 y 2005, mediante declaración rectificatoria y en la Resolución de Determinación N°

Que al respecto, cabe precisar que la recurrente únicamente cuestiona lo relacionado a la modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta al considerarse el impuesto determinado en los ejercicios 2004 y 2005 antes referidos, por lo que corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

[7] Es preciso señalar que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 11281-1-2017, referida a los valores emitidos por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, en la que se efectuó el mismo reparo, habiendo la recurrente presentado similares medios probatorios a los evaluados en la presente resolución.

Que el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, establecía que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio. Asimismo, similar redacción se ha mantenido en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

Que al respecto, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, señalaba 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: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que agregaba el citado artículo que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley.

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

- ***Pagos a cuenta de enero y febrero de 2006***

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° de foja 1977, se aprecia que la Administración modificó la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2006, aplicando el coeficiente de 0,0041[8].

Que obra a fojas 2186 y 2187, la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, presentada el 19 de febrero de 2008, mediante Formulario PDT 654 Nº en la que se consigna como impuesto calculado la suma de S/ 167 697,00 y como ingresos netos del ejercicio el importe de S/ 40 684 448,00, por lo que la determinación del coeficiente ascendente a 0,0041 resultaba arreglado a ley.

Que al aplicar el referido coeficiente a los ingresos netos determinados por la Administración, según el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° de foja 1980, ascendentes a la sumas de S/ 9 697 991,00 y S/ 9 840 679,00, respectivamente, daba como montos resultantes los importes de S/ 39 762,00 y S/ 40 347,00, teniéndose en consideración los pagos efectuados por las sumas de S/ 10 632,00 y S/ 10 794,00, por lo que la determinación contenida en las citadas resoluciones de determinación se encuentran arregladas a ley, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

---

[8] La recurrente en las declaraciones mensuales de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006 presentados mediante Formularios PDT 621 Nº aplicó el coeficiente 0,0011, foja 237.

[9] Es preciso indicar que dicha declaración surtió efectos con su sola presentación al haber determinado una mayor deuda tributaria a la consignada en la declaración original presentada el 29 de marzo de 2005, mediante Formulario PDT 654 N° de fojas 2186 y 2187, de conformidad con lo previsto en el artículo 88 del Código Tributario.

- ***Pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006***

Que del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° fojas 1977 y 1981 a 1990, se aprecia que la Administración modificó la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2006, aplicando el coeficiente de 0,0122[10].

Que de autos se observa que la Administración dejó constancia que a efecto del cálculo del coeficiente aplicable al concepto y períodos bajo análisis consideró la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, de foja 1977, por lo que el coeficiente resultaba arreglado a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien, contra la Resolución de Determinación N° se formuló un recurso de reclamación, que fue declarado infundado, mediante la Resolución de Intendencia N° de fojas 2363 a 2391, la que fue objeto de recurso de apelación y resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 11281-1-2017, mediante la cual se confirmó la determinación contenida en dicho valor.

Que en ese sentido, toda vez que el impuesto determinado a través de la citada resolución de determinación, sobre cuya base se calculó el coeficiente aplicado por la Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2006, fue confirmado por este Tribunal, la reliquidación del citado tributo y periodos se encuentran arreglados a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede el cobro de intereses en atención a la Casación N° 4392-2013[11], es del caso indicar que este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria[12] ha establecido el siguiente criterio: "*Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración*"[13].

Que corresponde señalar que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos, por lo que no son atendibles los argumentos de la recurrente en relación con este extremo.

---

[10] La recurrente en las declaraciones mensuales de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006 presentados mediante Formularios PDT 621 Nº y aplicó el coeficiente 0,0006, de foja 237.

[11] Publicada el 30 de octubre de 2015.

[12] Publicada el 8 de julio de 2017.

[13] Dicho acuerdo se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:
"(…), los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.
(…) si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación".

Resolución de Determinación N° Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006

Que la Resolución de Determinación N° de fojas 1940 a 1973, fue emitida por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2006, en razón de los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría por gastos debitados en la Cuenta - Bonificaciones CJRL sin sustento documentario; gastos debitados en las Cuentas · Honorarios varios y - Honorarios asesoría comercial sin utilizar los medios de pago; gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustibles y servicios varios; y, gastos debitados de las Cuentas según el Anexo N° 02 de la citada resolución de determinación. Citando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que el artículo 55 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 979, aplicable al caso de autos disponía que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y las personas jurídicas se encontrarían sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la referida ley, sustituido por Decreto Legislativo Nº 945, señala que para efectos del impuesto se entendería por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, precisando el citado artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regularía en el artículo 55 de esta ley.

Que el artículo 13-B del reglamento de la citada norma, aprobado Decreto Supremo Nº 122-94-EF, incorporado por el artículo 6 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF y vigente desde el 5 de julio de 2004, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica, siendo que reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquéllos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, acreditan o respaldan una operación inexistente.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05525-4-2008 y 11924-2-2008, entre otras, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos como multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueran susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, y que no hubieran sufrido la retención del 4,1%,

que de acuerdo con lo contemplado en el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta[14] debían efectuar las personas jurídicas que acordaran la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta y que doctrinariamente se les denomina "dividendos presuntos".

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley.

Que de otro lado, debe indicarse que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 13887-4-2014 y 01215-9-2014, que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta debido a que el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario.

Que en ese sentido corresponde analizar los conceptos reparados que han sido considerados por la Administración como dividendos presuntos:

- ***Gastos debitados en las Cuentas - Bonificaciones CJRL, Honorarios varios, Honorarios asesoría comercial sin utilizar los medios de pago; y sin sustento,***

Que en cuanto a la aplicación de la alícuota de 4,1% sobre el reparo por gastos debitados en la Cuenta - Bonificaciones CJRL sin sustento documentario; gastos debitados en las Cuentas Honorarios varios y - Honorarios asesoría comercial y gastos debitados de las Cuentas la recurrente no cumplió con presentar documentación sustentatoria que acredite dichos reparos, lo que ha sido confirmado por este Tribunal, por lo que se advierte que estos gastos califican como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control posterior, dado que no es posible determinar su verdadero destino, por lo que resultaba correcto considerarlo como dividendo presunto[15], careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario por la recurrente, razón por la cual corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustibles y servicios varios**

Que respecto a la aplicación de la alícuota de 4,1% sobre el reparo por gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustibles y servicios varios, es preciso indicar que la Administración considera como dividendos presuntos el monto correspondiente al mencionado reparo, lo que en principio se encontraría arreglado a ley, de acuerdo con los supuestos regulados en el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, en el caso de autos, dicho reparo ha sido reconocido por la recurrente mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, presentada a través Formulario Virtual PDT 658 N° siendo que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución Nº 01215-9-2014 de 24 de enero de 2014 que el reconocimiento de un reparo mediante la presentación de una declaración rectificatoria, no autoriza la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta; debido a que, el ingreso reconocido mediante declaraciones rectificatorias puede ser materia de posterior control tributario, conforme con el artículo 61

[14] Según el artículo 73°A de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se realice en favor de personas jurídicas domiciliadas. Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del 4,1% deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución. El monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú. Esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

[15] Similar criterio se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7796-4-2009, 3989-3-2013, entre otras.

del Código Tributario[16]; en tal sentido corresponde levantar dicho reparo y revocar la resolución apelada en este extremo[17].

Que estando a que en esta instancia se ha establecido que procedía la aplicación de la tasa adicional de 4,1% sobre algunos reparos y levantó otro, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° teniendo en cuenta lo expuesto.

Que respecto a que ha cumplido con presentar las facturas, contratos, registros contables, medios de pago y en muchos casos actas de entrega, documentos que acreditan que los gastos observados por la Administración fueron realizados a favor de terceros; no existiendo la imposibilidad de efectuarse un posterior control tributario, debe indicarse que, contrariamente a lo afirmado por aquella, en esta instancia se aprecia que del análisis de los medios probatorios presentados por la recurrente se advierte que no se ha acreditado el destino de los gastos observados, por lo que constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con las normas y jurisprudencia glosada; en ese sentido, no resulta amparable sus argumentos en contrario.

Resoluciones de Multa N°

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituía 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 conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, aprobada por Decreto Legislativo Nº 953, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, entre otros.

Que la Nota 15 de la aludida Tabla, refiere que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que la nota en mención, señalaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

---

[16] El artículo 61 del Código Tributario, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo Nº 1113, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaría sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

[17] Similar criterio fue establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 013887-4-2014.

Que la aludida nota agregaba que en caso se declare un saldo a favor, crédito u otro concepto similar correspondiendo declarar un tributo, el monto de la multa sería el 50% de la suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor, crédito u otro concepto similar.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la referida infracción se sancionaba 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 haberse obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 dicha tabla establecía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 2035 a 2060 y 2083 a 2106, fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178, y se sustentan en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° , las cuales han sido confirmadas en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y por ende, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente respecto a que la Administración no aplicó el criterio subjetivo en la determinación de la comisión de la infracción y que la utilización del criterio objetivo en dicha determinación ha sido rechazada por el Tribunal Constitucional, de acuerdo con la Sentencia recaída en el Expediente N° 003-2006-PI/TC, y que incluso en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 082-3-97 y 2727-4-96 se consideró el aspecto subjetivo para verificar si se cometió la infracción; corresponde indicar que la infracción materia de autos ha sido atribuida de forma objetiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, por lo que no resultan pertinentes la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional, referida a la aplicación del criterio subjetivo y el principio de culpabilidad, así como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 082-3-97 y 2727-4-96, toda vez que en la primera resolución este Tribunal dispuso la remisión de lo actuado a la Administración en tanto se esclareciera el supuesto ilícito penal relacionado con la controversia, y que la controversia que diera lugar a la segunda resolución corresponde a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, distinta a la que es materia de autos, debiendo precisarse que el criterio adoptado en dicha resolución fue variado mediante la Resolución N° 12988-1-2009 que constituye precedente de observancia obligatoria en la que se estableció que: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953"[18].

Que cabe agregar que la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 05378-3-2015, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

[18] Similar criterio se ha expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10614-10-2017 y 03577-3-2019.

Que respecto al cuestionamiento de la recurrente por no haber seguido la Administración un procedimiento administrativo sancionador previo para la emisión de la resolución de multa impugnada, de acuerdo con lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, y que el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 04965-2008-AA proscribió la imposición de una sanción que no sea el resultado de dicho procedimiento; cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras, de modo tal que no resulta aplicable la sentencia del Tribunal Constitucional invocada por la recurrente sobre el particular.

Que es pertinente añadir que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por Decreto Legislativo N° 1272[19], con lo cual carecen de fundamento los alegatos de la recurrente referidos a que la Administración y este Tribunal deben aplicar los principios de la potestad sancionadora administrativa previstos en la referida Ley N° 27444, y que sería contrario a la Constitución Política que se asuma que el Código Tributario no reconoce ciertos principios del derecho administrativo sancionador, siendo que esto último no forma parte de la discusión en el caso de autos.

Resoluciones de Multa N°

Que las citadas resoluciones de multa fueron emitidas por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, toda vez que la recurrente no cumplió con realizar los depósitos correspondientes a los servicios sujetos al Sistema de Detracciones vinculados con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006.

Que el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (en adelante Sistema), aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, señala que constituye infracción el hecho que el sujeto obligado no efectúe el íntegro del depósito a que se refiere el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, en el momento establecido, la que se encuentra sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que de conformidad con el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 940, la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8 de la indicada ley.

Que el inciso a) del artículo 3 de la citada ley establece que se entenderá por operaciones sujetas al Sistema, entre otras, a la prestación de servicios gravada con el Impuesto General a las Ventas y/o Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5 de la referida ley, dispone como sujetos obligados a efectuar el depósito, entre otros, al usuario del servicio, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3, y que la SUNAT señalará los casos en que el proveedor de bienes podrá efectuar el depósito por cuenta de sus adquirentes, así como la forma y condiciones para realizarlo.

[19] Ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

Que agrega dicho artículo que cuando el proveedor del bien, prestador del servicio o quien ejecuta el contrato de construcción reciba la totalidad del importe de la operación sin haberse acreditado el depósito, este quedará obligado a efectuarlo de acuerdo con lo establecido por la presente norma, hasta el quinto día hábil siguiente de recibido el importe, salvo en la venta de bienes en que el depósito deba efectuarse con anterioridad al traslado, en cuyo caso el proveedor realizará el depósito previo a dicho traslado, sin perjuicio de las sanciones que correspondan al adquirente del bien, usuario del servicio o quien encarga la construcción.

Que se precisó en el inciso a) del artículo 13 de la misma norma, modificado por Ley N° 28605, que mediante resolución de superintendencia, la SUNAT designará los sectores económicos, los bienes, servicios y contratos de construcción a los que resultará de aplicación el SPOT, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos.

Que en tal sentido, mediante la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT se aprobaron las normas para la aplicación del SPOT, estableciéndose en el artículo 12, que estarán sujetos al sistema los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas señalados en el Anexo N° 3, en el cual se indica que las operaciones sujetas al Sistema son, entre otros, las actividades de seguridad, precisando en el artículo 14 del indicado reglamento que el monto del depósito resultará de aplicar los porcentajes que se indican para cada uno de los servicios sujetos al Sistema señalados en el Anexo 3, sobre el importe de la operación, siendo que en el caso de los servicios de seguridad el monto de depósito es de 14%[20].

Que los incisos a) y b) del artículo 16 del mismo reglamento señalan que tratándose de los servicios indicados en el artículo 12, el depósito se realizará: a) Hasta la fecha de pago parcial o total al prestador del servicio o dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que se efectúe la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso a) del artículo 15, o b) Dentro del quinto día hábil siguiente de recibida la totalidad del importe de la operación, cuando el obligado a efectuar el depósito sea el sujeto señalado en el inciso b) del citado artículo 15.

Que mediante el punto 10 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 810 y 811, la Administración le solicitó a la recurrente sustentar con los comprobantes de detracción los servicios afectos a dicho régimen (servicio de vigilancia y transporte de caudales) detallados en el Anexo N° 10 del referido requerimiento, de foja 783, al advertirse que estos se efectuaron de manera extemporánea.

Que en respuesta al mencionado requerimiento la recurrente mediante escrito de 17 de setiembre de 2009, de fojas 777 a 780, manifestó que no cumplió con efectuar el pago de la detracción de los servicios de vigilancia en el mes que utilizó el crédito fiscal, por lo que procederá a efectuar el reparo correspondiente.

Que en el punto 10 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 563 y 564, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que verificó que esta no efectuó el pago de las operaciones detalladas en el Anexo N° 10 del referido requerimiento, de foja 527, dentro del plazo legal establecido, no habiéndose cancelado el importe de las correspondientes multas generadas por dicha omisión, por ese motivo, la Administración consideró configurada la infracción del numeral 1 del inciso 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo Nº 940.

Que en virtud de lo expuesto, la recurrente en su calidad de cliente del servicio de vigilancia estaba obligada a efectuar el depósito de la detracción correspondiente a las detalladas en el Anexo N° 10 al Resultado del Requerimiento N° de foja 527, dentro del quinto día hábil del mes siguiente a aquel en que realizó la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras; sin embargo, de autos no se aprecia que la recurrente haya cumplido con presentar la constancia de depósito que acreditase que la referida detracción se hubiese llevado a cabo dentro del plazo legal establecido, lo que incluso es aceptado por la propia recurrente, de fojas 777 a 780, por lo que se ha configurado la infracción tipificada en el inciso

[20] Dicho porcentaje estuvo vigente hasta el 2 de abril de 2006, el mismo que fue modificado a 12% a partir del 3 de abril de 2006, mediante la Resolución de Superintendencia N° 056-2006/SUNAT.

1 del numeral 12.2 del artículo 12 del Decreto Legislativo N° 940, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo y mantener las resoluciones de multas impugnadas.

Que en cuanto a que las resoluciones de multas emitidas no se encuentran debidamente motivadas, cabe mencionar que de las mismas se aprecia que estas cumplen con los requisitos establecidos por el artículo 77 del Código Tributario, toda vez que consigna los datos del deudor tributario, la base legal, la obligación cuyo incumplimiento constituye infracción, el monto de la multa y los intereses, no apreciándose de lo analizado precedentemente, vulneración alguna al debido procedimiento.

Intereses Moratorios

Que la recurrente cuestiona el cálculo de intereses de la Administración en cuanto al exceso de tiempo incurrido por la Administración y el Tribunal Fiscal en la resolución de los recursos de reclamación y apelación[21]; invoca el artículo 33 del Código Tributario y el criterio del Tribunal Constitucional recaído en el Expediente N° 4082-2012-PA/TC, entre otros.

Suspensión de intereses durante el exceso de tiempo incurrido por el Tribunal Fiscal en la resolución del recurso de apelación

Que es preciso indicar que el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, no contemplaba la suspensión del cómputo de intereses, la cual recién fue introducida al Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007, el cual estableció que la aplicación de intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por el artículo 142 del Código Tributario hasta la emisión de la resolución que culminara el procedimiento de reclamación ante la Administración, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a esta. Dicha modificación indicó que durante el período de suspensión, la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, así como precisó que la suspensión de intereses no era aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa. Asimismo, la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del referido decreto legislativo señaló que para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, la regla sobre inexigibilidad de intereses moratorios, sería aplicable si en el plazo de 9 meses contados desde la entrada en vigencia del referido decreto legislativo[22], la Administración no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Que la norma antes indicada fue recogida por el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, sin embargo, la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, modificó dicho código introduciendo la suspensión del cómputo de intereses en la etapa de apelación. En efecto, conforme con dicha norma, la aplicación de intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos por los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración o de apelación ante el Tribunal Fiscal siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que conforme con la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30230, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la norma, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios sería aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la ley (13 de julio de 2015), el Tribunal Fiscal no resolvía las apelaciones interpuestas, lo que implicó que para procedimientos de apelación en trámite, la citada regla empezó a ser aplicable el 14 de julio de 2015.

Que el referido artículo 33 del Código Tributario, fue modificado por Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016[23], según el cual la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir

[21] Interpuesto el 15 de enero de 2013.
[22] Según la primera Disposición Complementaria Final el Decreto Legislativo N° 981 entraría en vigencia el 1 de abril de 2007.
[23] El cual entró en vigencia el 11 de diciembre de 2016.

del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.

Que de las normas glosadas se advierte que la suspensión de intereses moratorios era de aplicación a los procedimientos de apelación que se encontraban en trámite, siempre que el Tribunal Fiscal no resolviera las apelaciones dentro de los 12 meses contados desde la entrada en vigencia de la Ley N° 30230, por lo que la regla de la suspensión de intereses moratorios empezaría a ser aplicable el 13 de julio del 2015, siendo que, durante el período de suspensión la deuda sería actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor, recalcándose que con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 30230, el Código Tributario no contemplaba la suspensión de intereses para procedimientos en etapa de apelación.

Que con relación a la inaplicación de los intereses moratorios generados por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso tributario, alegada por la recurrente, para lo cual invoca las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, cabe señalar que si bien en dicho pronunciamiento el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia[24], tal como se señala en el fundamento 33 de la misma, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto[25], siendo que, en el presente caso, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de los valores impugnados en autos y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado que el expediente elevado al Tribunal Fiscal con Oficio N° 000236-2011-SUNAT/2H3000, de foja 3153, contaba con 3335 folios por evaluar e implicaba el análisis de una pluralidad de reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por gastos debitados en la cuenta – Bonificaciones CJRL no sustentados, gastos debitados en la subcuenta – Honorarios de asesoría comercial cancelados sin utilizar medios de pago y gastos debitados en cuentas no sustentadas. Asimismo, analizar la modificación del coeficiente aplicado por la recurrente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006. De otro lado, correspondía analizar el reparo el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, por servicios personales de fletes y distribución que no correspondían a rentas de tercera categoría y la comisión de las infracciones imputadas a la recurrente, lo que evidencia que la situación en autos es distinta al caso analizado en la precitada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo[26], por lo que no corresponde la aplicación de dicho pronunciamiento en el presente caso, al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

---

[24] Estos fundamentos señalan lo siguiente: *"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia. 52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (…). 53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios"*.

[25] Añade la citada sentencia, en su fundamento 33, que en la complejidad del asunto *"se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil"*.

[26] Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala: *"Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (…) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro*

Que el informe oral se llevó a cabo según la Constancia de Informe Oral Nº 01374-2019-EF/TF, de foja 3286.

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 31 de marzo de 2011, en el extremo de la Resolución de Determinación N° respecto de la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta por 4,1% sobre gastos con salidas de fondos por operaciones inexistentes o no reales por facturas de adquisición de combustibles y servicios varios, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA **VOCAL PRESIDENTE**	**IZAGUIRRE LLAMPASI** **VOCAL**	**SÁNCHEZ GÓMEZ** **VOCAL**

González Ponce
Secretario Relator (e)
FT/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente

reclamo signado con número de expediente (…). ***Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo****"* (énfasis agregado).