EXPEDIENTE N°	:	455-2009
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 23 de setiembre de 2015

VISTA la apelación interpuesta por Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007782 de 27 de noviembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria[1], en el extremo que declaró infundada[2] la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004186, 012-003-0004187 y 012-003-0004189, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2001; y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004177, 012-002-0004178 y 012-002-0004180, giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que respecto al reparo por notas de crédito por devolución de productos terminados manifiesta que la Administración no aceptó la deducción de ingresos efectuada a través de las Notas de Crédito N° 002-0049477, 002-0049548, 002-0049549 y 002-0049673 debido a que calificó a la devolución de mercadería efectuada por como una dación en pago, evidenciándose que no consideró que en la cláusula 13.3 del contrato se estipuló que producto de la resolución del contrato se anularía la venta y se procedería a devolver la mercadería de su propiedad que no fue transferida a terceros. Añade que la Administración erróneamente alega que la referida empresa efectuó el pago de su deuda ascendente a la suma de S/. 713 913,73, con la mercadería que mantenía en su stock.

Que precisa que la Administración desconoce la validez de las notas de crédito alegando que no indican las facturas que les dieron origen, así como tampoco cumplen las formalidades exigidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, ya que no existe correlación entre los productos y las cantidades consignadas en cada una de ellas. Agrega que la Administración desestimó la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización que acredita que la emisión de las notas de crédito corresponde a una anulación de venta, tales como contratos, cartas notariales, entre otros.

Que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 901-4-1997, 583-3-1998, 1000-3-1999, 270-2-2001, 2962-5-2002 y 426-4-2002, a fin de sustentar sus argumentos.

Que en cuanto al reparo por baja de activo fijo sostiene que la Administración consideró que los informes presentados no acreditaban el desuso u obsolescencia de los activos fijos ya que no precisan la metodología empleada ni las pruebas realizadas, así como carecen de objetividad ya que fueron suscritos por profesionales que laboran en su empresa; sin embargo, el inciso i) del artículo 22° del Reglamento del Impuesto a la Renta no señala que el informe técnico no pueda ser dictaminado por un profesional de su empresa, siendo que dicha norma solamente dispone que se sustente con un informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado. Invoca la aplicación de las Resoluciones N° 923-3-2000 y 1057-4-2001.

---

1 Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2 La Administración declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0004188, girada por el Impuesto General a las Ventas de agosto de 2001; y la Resolución de Multa N° 012-002-0004179, girada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, disponiendo que dichos valores sean dejados sin efecto.

Que respecto al reparo por gastos de publicidad en el exterior refiere que dichos gastos corresponden a importes reembolsados a la empresa no domiciliada Aidisa Bolivia S.A. por concepto de publicidad, puesto que se comprometió a asumir los gastos de publicidad que tuvieran como finalidad promocionar sus productos en el mercado boliviano, por lo que cumple con el principio de causalidad. Precisa que la Administración no ha tomado en consideración que los gastos de publicidad fueron compartidos conjuntamente con otras empresas sobre la base de acuerdos comerciales.

Que indica que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar diversa documentación que acreditaría que los servicios se realizaron efectivamente, sin embargo, la Administración desestimó dicha documentación y le trasladó la carga de la prueba alegando que se encontraría en mejores condiciones de probar la realización de dichos servicios, pero esta no tiene facultades para trasladarle la carga de la prueba. Refiere que a fin de acreditar que dichos gastos corresponden a operaciones fehacientes adjunta copia de los contratos celebrados entre Aidisa Bolivia S.A. y diversas empresas difusoras de publicidad.

Que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 478-3-97, 933-3-97, 779-3-98, 1277-4-2000, 6784-1-2002 y 1275-2-2004.

Que en cuanto al reparo por desconocimiento del beneficio de reinversión de utilidades establecido por Ley N° 27394 señala que la Administración pretende desconocerle la aplicación de dicho beneficio alegando que no cumplió con inscribir el acuerdo de aumento de capital hasta el 30 de junio de 2002, siendo que esta no consideró que los acuerdos adoptados por la Junta General de Accionistas son válidos desde la fecha de su aprobación.

Que arguye que el Decreto Supremo N° 205-2001-EF no condiciona que el aumento de capital sea inscrito en los Registros Públicos a efecto de acceder a dicho beneficio. Añade que el artículo 7° del citado decreto contraviene los alcances de las Leyes N° 27394 y 27397, pues la norma reglamentaria no puede contener mandatos normativos nuevos, por lo que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1050-3-97, 119-4-99, 333-2-2000 y 727-2-2001.

Que respecto a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario vinculada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2001 sostiene que no resulta procedente toda vez que los pagos a cuenta son prestaciones pecuniarias que no tienen naturaleza jurídica de tributo, siendo que tienen por objeto que se cumpla por adelantado con el pago de un impuesto, por lo que al no tener naturaleza de tributo no resulta aplicable la sanción equivalente al 50% del tributo omitido.

Que aduce que la resolución apelada es nula al carecer de debida motivación toda vez que la Administración se limita a parafrasear los argumentos esbozados por el auditor durante el procedimiento de fiscalización, siendo que pretende disfrazar los argumentos de descargo con fórmulas vacías de contenido. Agrega que el procedimiento de fiscalización y valores son nulos puesto que no se sustentó los motivos por los cuales las pruebas presentadas y los argumentos expuestos no absolvían los reparos, vulnerándose sus derechos al debido procedimiento y defensa.

Que sostiene que la Administración formuló reparos sobre la base de información que no fue comunicada oportunamente en la etapa de fiscalización, siendo que recién tomó conocimiento de dicha información con la notificación de los valores, por lo que invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 807-2-99 y 1060-3-97.

Que en su escrito de alegatos, la recurrente reitera los argumentos esbozados en su recurso de apelación y además señala que no procede la aplicación de los intereses moratorios devengados luego de vencido el plazo que tiene la Administración y el Tribunal Fiscal para resolver su recurso.

Que asimismo, indica que la Administración le inició un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, siendo que dicho procedimiento no se amplió respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001, por lo que los valores emitidos y/o vinculados con este último impuesto son nulos. Invoca la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005, 6387-10-2012 y 5339-1-2015.

Que por su parte, la Administración sostiene que producto del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente respecto del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2001 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 se determinaron reparos por notas de crédito por devolución de productos terminados, costo de enajenación de activo fijo, gasto de publicidad en el exterior y desconocimiento del beneficio de reinversión de utilidades previsto por Ley N° 27394, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004186, 012-003-0004187 y 012-003-0004189.

Que en cuanto al reparo por notas de crédito por devolución de productos terminados indica que no aceptó la deducción de los ingresos efectuada a través de las Notas de Crédito N° 002-049477, 002-049548, 002-049549 y 002-049673 ya que califica la entrega de mercadería efectuada por Grupo de Negocios Peruanos S.A. como una transferencia a título oneroso por la cual debió emitirse una factura de venta, siendo que las notas de crédito no acreditan las facturas que les dieron origen, así como tampoco cumplen las formalidades exigidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la emisión de las mencionadas notas de crédito no es procedente dado que no se originan en un descuento, bonificación, anulación, devolución y otros. Añade que las Facturas de Venta N° 002-0222087, 002-0221864, 002-0224088, 002-0221463, 002-00224512, 002-00221464, 002-0222088, 002-0221462, 002-0222085, 002-0223216, 002-0224395, 002-0224394, 002-0222086, 002-0224087 y 002-0223602 no guardan relación con las Notas de Crédito N° 002-0049548, 002-0049549 y 002-0049673 respecto de los productos y las cantidades consignadas en cada una de ellas.

Que sostiene que la recurrente comunicó la resolución del contrato de distribución mercantil suscrito con Grupo de Negocios Peruanos S.A, siendo que esta última debía cancelar la deuda que mantenía con la recurrente por la mercadería entregada, por lo que acordaron la devolución inmediata de la mercadería que aún no había sido colocada en el mercado. Agrega que la mencionada empresa efectuó el pago de la deuda que mantenía con la recurrente mediante las mercaderías que le fueron previamente compradas en su condición de distribuidor.

Que arguye que la mercadería recibida pasó a propiedad de la recurrente y esta dispuso que sea vendida a otros distribuidores, habiéndose producido la figura de la dación en pago prevista por el artículo 1266° del Código Civil.

Que respecto al reparo por baja de activo fijo precisa que los informes que sustentan la baja no califican como un informe pericial o técnico al estar suscritos por profesionales que laboran para la recurrente, siendo que acuerdo con el Código de Ética del Colegio de Ingenieros del Perú estarían imposibilitados de emitir dictamen profesional por conflicto de intereses. Agrega que los mencionados informes contienen información resumida o genérica de la condición de los bienes y no indican la metodología empleada ni las pruebas realizadas para efectos de determinar la opinión técnica sobre el estado y condición de los bienes.

Que en cuanto al reparo por gastos de publicidad en el exterior señala que la recurrente no ha acreditado la causalidad de dicho gasto pues en la fiscalización presentó las facturas emitidas por su distribuidor no domiciliado, las cuales se encuentran contabilizadas como gasto, una relación de los supuestos gastos de publicidad de dicha empresa en Bolivia y copia de las facturas que se consignan en dicha relación, pero no presentó ningún documento que precise el origen de la creación de la publicidad o campaña publicitaria supuestamente brindada por la indicada empresa, como serían actas de reunión entre sus directivos y/o con directivos de y los acuerdos en los que se determinaron las formas o los montos de inversión publicitaria a efectuarse en

Bolivia o, en todo caso, la propaganda misma en medios magnéticos, imágenes de video o los clisés correspondientes.

Que refiere que en los contratos de publicidad usualmente consignan el tiempo que duraría el spot publicitario, el número de veces que se pasaría, el nombre del programa televisivo o radial en el cual sería transmitido, así como la hora en que se pasaría la publicidad, sin embargo, en las facturas emitidas por la empresa no se indicó el programa de televisión ni de radio en el que se realizó la supuesta publicidad de los productos de la recurrente, siendo que en algunos casos ni siquiera se consignó el nombre del producto por el cual supuestamente se estaba efectuando la publicidad.

Que precisa que es importante señalar que no es distribuidor exclusivo de la recurrente, por lo que se debe determinar fehacientemente a qué producto corresponde la publicidad para poder concluir que se realizaron servicios a favor de la recurrente.

Que respecto al reparo por desconocimiento del beneficio de reinversión de utilidades previsto por Ley N° 27394 sostiene que no aceptó la reducción en diez (10) puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta toda vez que la recurrente no cumplió con el requisito de capitalizar la inversión de utilidades correspondiente al ejercicio 2001 hasta el 30 de junio de 2002, conforme con lo establecido por Decreto Supremo N° 205-2001-EF.

Que refiere que mediante Junta General de Accionistas de 22 de marzo de 2002 se aprobó aumentar el capital social de la recurrente y modificarse la cuenta capital social y accionistas de inversión, sin embargo, la escritura pública recién fue elevada el 5 de setiembre de 2002 ante los Registros Públicos.

Que indica que este Tribunal mediante Resolución N° 05512-4-2005 ha establecido que el no cumplimiento de los requisitos señalados en el Decreto Supremo N° 205-2001-EF, para gozar del beneficio otorgado por la Ley N° 27394, determinan la pérdida de dicho beneficio.

Que precisa que no resulta atendible el argumento de la recurrente referido a que el Decreto Supremo N° 205-2001-EF atenta contra el principio de legalidad, puesto que no le corresponde determinar si la creación o aplicación de normas vulnera dispositivos constitucionales ya que el control de la constitucionalidad de las normas legales le compete únicamente a los tribunales administrativos u órganos colegiados administrativos que imparten justicia administrativa con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo y que tengan por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados. Agrega que se encuentra obligada a acatar las disposiciones legales vigentes de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 86° del Código Tributario.

Que refiere que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004177, 012-002-0004178 y 012-002-0004180 han sido emitidas como consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004186, 012-003-0004187 y 012-003-0004189, por lo que al encontrarse estos arreglados a ley, se encuentra acreditada que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que indica que carece de sustento lo argumentado por la recurrente respecto a la nulidad de los valores impugnados ya que no se precisó las razones por las cuales fueron emitidos, puesto que la recurrente tuvo conocimiento de todas las acotaciones determinadas en los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, siendo que los valores han sido emitidos de acuerdo con lo previsto por el artículo 103° del Código Tributario, los que se encuentran debidamente motivados y fundamentados. Asimismo, precisa que en el procedimiento de fiscalización no se vulneró el derecho al debido procedimiento toda vez que dicho procedimiento se llevó a cabo respetándose las normas tributarias, siendo que la recurrente gozó de todas las garantías legales previstas en el Código Tributario.

Que sostiene que no resulta atendible lo alegado por la recurrente respecto a que no se explicaron las razones por las cuales los documentados presentados no resultaban suficientes para sustentar los reparos, puesto que los medios probatorios presentados por la recurrente para efectos de levantar los reparos han sido debidamente merituados durante la etapa de fiscalización, conforme se dejó constancia en los anexos de las resoluciones de determinación.

Que mediante escrito de alegatos de 12 de junio de 2015, la Administración reitera los argumentos esbozados en la resolución apelada.

Nulidad de la resolución apelada

Que previamente, en cuanto a lo señalado por la recurrente acerca de que la resolución apelada es nula al carecer de debida motivación pues la Administración se limitó a parafrasear los argumentos esbozados por el auditor, debe indicarse que ello carece de fundamento, ya que de su revisión se advierte que expresa los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base y que contestó los alegatos de la recurrente, tal como se evidencia de la glosa antes efectuada.

Procedimiento de Fiscalización

Que el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, disponía que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario estaba sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podría modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62° del citado código, modificado por Ley N° 27335, señalaba que la facultad de fiscalización de la Administración se ejercía en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, siendo que el ejercicio de la función fiscalizadora incluía la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que a su vez el primer párrafo del artículo 75° del mencionado código, establecía que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, mientras que el artículo 76° del mismo código, señalaba que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que de las normas expuestas y de acuerdo con lo establecido por este Tribunal Fiscal mediante Resoluciones N° 00397-2-2009 y 09515-5-2004, entre otras, la facultad de fiscalización es el poder del que goza la Administración Tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la Administración facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que asimismo, en la citada Resolución N° 09515-5-2004 se señala que sin perjuicio del carácter discrecional de la facultad de fiscalización, la Administración debe ejercer esta teniendo como límites las facultades contenidas en el artículo 62° del Código Tributario, así como, los derechos de los

administrados recogidos en el artículo 92° del citado código, en otras normas del mismo código, en la Constitución y en normas especiales.

Que por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, de aplicación supletoria conforme con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que de otro lado, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 3° de la citada ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, en el sentido que este debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en el numeral 6.1 del artículo 6° de la misma ley, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

Que conforme se ha indicado en la Resolución N° 6403-4-2013, durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, corregir sus errores, etc., con la finalidad de formar su opinión definitiva respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos de los contribuyentes.

Que en el caso de autos, de acuerdo con lo señalado por la Administración en el Informe General y en el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 691 a 709 y 750 a 756), mediante la Orden de Fiscalización N° 030011064020 (foja 686), la Administración programó la fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que con ocasión de la citada orden de fiscalización, la Administración emitió la Carta N° 030011064020-01-SUNAT (foja 689)[3], comunicando a la recurrente que le iniciaría un procedimiento de fiscalización, presentando a los funcionarios que la llevarían a cabo, e indicando que los períodos a fiscalizar serían enero a diciembre de 2001[4].

Que conjuntamente con la citada carta, la Administración notificó el Requerimiento N° 00173179 (foja 581)[5], a través del cual solicitó a la recurrente diversa información tributaria y contable respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que posteriormente, la Administración emitió la Carta N° 030011064020-02-SUNAT (foja 688), presentando a los funcionarios que reemplazarían a los funcionarios presentados con la Carta N° 030011064020-01; asimismo, mediante Carta N° 030011064020-03-SUNAT (foja 687), presentó a los funcionarios que prestarían apoyo a los presentados con la Carta N° 030011064020-02-SUNAT.

---

3 Dicha diligencia de notificación se llevó a cabo el 2 de enero de 2004 en el domicilio fiscal de la recurrente, ubicado en avenida Venezuela N° 2470, distrito, provincia y departamento de Lima, según la información consignada en su Comprobante de Información Registrada (fojas 1355 y 1356), mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 953, que disponía que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción. En este último caso, adicionalmente, se podrá fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal.

4 Es del caso precisar que el procedimiento de fiscalización bajo análisis se tramitó antes de la entrada en vigencia del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de SUNAT aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

5 Notificado el 2 de enero de 2004 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, siendo que el notificador dejó constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo establecido por el inciso a) del artículo 104° del anotado código.

Que dentro del procedimiento de fiscalización la Administración emitió además los Requerimientos N° 00094223, 00094225 y 00094234 (fojas 280 a 283, 483 a 488 y 573 a 580), mediante los cuales solicitó diversa información a la recurrente, no apreciándose de ellos que se haya dispuesto la ampliación del procedimiento de fiscalización a tributos distintos al Impuesto a la Renta.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración circunscribió el ejercicio de su facultad de fiscalización a un tributo y período, como es el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, sin embargo, según se aprecia de autos, formuló observaciones al Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001, las que derivaron en la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004187 (fojas 904 y 905), pese a que dicho tributo y período no formaron parte del objeto de la citada fiscalización, no apreciándose, como se ha dado cuenta, que haya ampliado su actuación a dicho tributo y período. Asimismo, al estar vinculada al reparo al Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001, emitió la Resolución de Multa N° 012-002-0004178 por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 920 y 921).

Que dado que la finalidad del procedimiento de fiscalización es la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración, tanto la fiscalización como la determinación deben estar referidas a un ámbito material concreto y que debe ser conocido por el sujeto fiscalizado a efecto de ejercer debidamente su derecho de defensa en tal procedimiento, así como con la finalidad que el acto administrativo que se emita como consecuencia de dicho procedimiento sea congruente con el objeto de la fiscalización y se halle motivado en lo actuado en ella, lo que no se advierte que ha ocurrido en el caso de autos; en tal sentido, en atención a lo establecido por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario[6], corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004187 sobre Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001, asimismo, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Multa N° 012-002-0004178, así como de la resolución apelada en cuanto a dichos valores en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que establece que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de las partes con relación al Impuesto General a las Ventas de marzo de 2001.

Que por otro lado, como resultado de la aludida fiscalización se efectuaron los siguientes reparos y se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 (fojas 928 a 947), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, producto de los reparos a: i) Notas de crédito por devolución de productos terminados, ii) Baja de activo fijo, iii) Gastos de publicidad en el exterior, y iv) Desconocimiento del beneficio de reinversión de utilidades previsto por Ley N° 27394.
- Resolución de Determinación N° 012-003-0004189 (fojas 823 a 825), emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2001, producto del reparo a: i) Notas de crédito por devolución de productos terminados.
- Resoluciones de Multa N° 012-002-0004177 y 012-002-0004180 (fojas 819, 820, 926 y 927), por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que teniendo en cuenta lo resuelto previamente, la controversia consiste en determinar si las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004186 y 012-003-0004189 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004177 y 012-002-0004180 han sido emitidas conforme a ley.

---

6 Según el cual son nulos los actos de la Administración emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada (fojas 1355 y 1356), la recurrente tiene como actividad económica principal la elaboración de cacao, chocolate y confitería (CIIU 15432).

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004186 y 012-003-0004189

Que dichas resoluciones de determinación han sido giradas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2001 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y contiene los reparos detallados en los considerandos anteriores, por lo que a continuación se verificará si estos se encuentran arreglados a ley.

i) Notas de Crédito por Devolución de Productos Terminados

Que de la revisión del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 y la Resolución de Determinación 012-003-0004189 (fojas 823 a 825 y 939 a 943), la Administración reparó la deducción de los ingresos efectuada a través de las Notas de Crédito N° 002-049477, 002-049548, 002-049549 y 002-049673, sustentándose en el Requerimiento N° 00094225 y su resultado.

Que el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, precisaba que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

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

Que el artículo 5° de la citada ley establece que para los efectos de dicha norma, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso.

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

Que por su parte, según el artículo 1265° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, la dación en pago consiste en que el pago queda efectuado cuando el acreedor recibe como cancelación total o parcial una prestación diferente a la que debía cumplirse.

Que mediante el punto 1 del Anexo 01 del Requerimiento N° 00094225 (foja 487)[7], la Administración requirió a la recurrente, entre otros, que presentara documentación sustentatoria original de los cargos y abonos contabilizados en la Cuenta N° 70.

[7] Notificado el 15 de abril de 2004 en el domicilio fiscal de la recurrente (foja 488), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, conforme con lo señalado por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, que disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia. El acuse de recibo debería contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda;

Que mediante escrito de 5 de mayo de 2004 presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 00094225 (foja 482), señaló que ponía a disposición de la Administración, en sus oficinas, la información solicitada.

Que asimismo, mediante escrito de 8 de junio de 2004 presentado por aquella en respuesta al aludido requerimiento (fojas 428 a 431), precisó que producto de la resolución del Contrato de Distribución Mercantil de 10 de febrero de 1997 celebrado con Grupo de Negocios Peruanos S.A. - GRUPESA, esta última ya no podría seguir comercializando los productos que le compró, por lo que tal empresa procedió a devolver la mercadería sobrante de sus almacenes, siendo que por dicha devolución se emitieron las Notas de Crédito N° 002-049477, 002-049548, 002-049549 y 002-049673, adjuntando copia del referido Contrato de Distribución Mercantil de 10 de febrero de 1997, las Cartas Notariales N° 730-01, 29620 y 745-01, reporte de la situación financiera de la empresa Grupo de Negocios Peruanos S.A. que acredita patrimonio negativo, inventario de los productos sobrantes transferidos a la recurrente por la referida empresa, las Notas de Crédito N° 002-049477, 002-049548, 002-049549 y 002-049673, relación de pedidos que acredita el reingreso de los productos contenidos en las citadas notas de crédito y las Facturas N° 002-223602, 002-224087, 002-222086, 002-223216, 002-224394, 002-224088, 002-222088, 002-224395, 002-222085, 002-221462, 002-221464, 002-224512, 002-221463, 002-221864 y 002-222087.

Que mediante el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00094225 (fojas 291 a 297), la Administración señaló que la recurrente aceptó que la empresa Grupo de Negocios Peruanos S.A. - GRUPESA, a efecto de cancelar el íntegro de la deuda que tenía pendiente, le devolviera el inventario que mantenía en sus almacenes a la fecha de resolución del contrato, siendo que dicha operación no calificaba como una devolución, descuento o anulación sino como una transferencia a título oneroso o venta, por lo que no resultaba pertinente que se emitieran las citadas notas de crédito. Asimismo, indicó que la recurrente no presentó el inventario ni la documentación que acreditara la devolución de los bienes que fueron entregados a sus distribuidores.

Que de la revisión del Contrato de Distribución Mercantil de 10 de febrero de 1997 celebrado por la recurrente, a dicha fecha Nabisco Perú S.A., y la empresa Grupo de Negocios Peruanos S.A. – GRUPESA (fojas 421 a 427), se advierte que la recurrente convino en designar a la referida empresa como su distribuidor mayorista, no exclusivo, para la venta de sus productos. Indicándose en la cláusula 2.2 que *"el distribuidor actuando como empresa independiente y en forma autónoma venderá los productos que adquiera de la recurrente, por su cuenta y riesgo"*.

Que se aprecia en la cláusula 6.1 que *"la recurrente venderá al distribuidor los productos que solicite según el precio de lista vigente en cada oportunidad, con los descuentos o bonificaciones comerciales que pudieran corresponder según las políticas comerciales de la recurrente. En la venta de los productos que adquiera, el distribuidor debe respetar las políticas comerciales de la recurrente"*. Asimismo, en la cláusula 7.1 se señala que *"el distribuidor pagará al contado a la recurrente los productos que adquiera"* y en la cláusula 7.2 se pactó que si el distribuidor tenía celebrado o celebraba con la recurrente un contrato de otorgamiento de línea rotativa, los pagos se efectuarían conforme a las estipulaciones del citado contrato. Cabe indicar que en la cláusula 7.4 se materializa la intervención de los fiadores solidarios y personales en forma ilimitada, indefinida, incondicionada, renunciando incluso al goce del beneficio de excusión por todas y cada uno de las obligaciones del distribuidor.

Que en la cláusula 12.2 se pactó que *"cualquiera de las partes podrá dar por terminado y concluido el presente, en cualquier momento y sin expresión de causa alguna, comunicándolo a la otra parte, por carta notarial dirigida al domicilio señalado en el presente contrato, con una anticipación de treinta (30) días calendario. La terminación del contrato no generará obligaciones por daños, perjuicios, lucro*

(iii) Número de documento que se notifica; y (iv) Nombre de quien recibe la notificación, así como la firma o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

cesante, daño moral, daño a la persona y cualquier otro concepto indemnizatorio de naturaleza civil o comercial, para ninguna de la partes, siendo esta una declaración fundamental del contrato."

Que en la cláusula 13.1 se estipuló que la recurrente podría dar por resuelto el contrato, de pleno derecho, sin necesidad de declaración judicial, mediante simple carta notarial y de conformidad con el artículo 1430° del Código Civil, si el distribuidor incurría en alguna de las causales previstas en los incisos a) a i) de la referida cláusula, entre ellas, que el distribuidor incumpliera con el pago de dos o más facturas, letras de cambio o notas de cargo, incumpliera cualquiera de las obligaciones derivadas del contrato de otorgamiento de línea de crédito y constitución de garantía o que deviniera en insolvente, en quiebra o si entraba en proceso de reestructuración patrimonial. De igual manera, en la cláusula 13.3 del referido contrato se precisó que *"producida la resolución el distribuidor se encuentra obligado a realizar un inventario de mercadería dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes, y a entregar a NABISCO los productos que fuesen de su propiedad, así como a devolver cualquier otro bien o elemento que fuese de propiedad de NABISCO y que le hubiera sido confiado en base al presente contrato".*

Que por otro lado, mediante Carta Notarial N° 730-01 de 2 de febrero de 2001 (fojas 419 y 420), la recurrente señaló que en concordancia con la conversación sostenida con Grupo de Negocios Peruanos S.A. – GRUPESA en la misma fecha, formalizaba la resolución del contrato de distribución mercantil suscrito el 10 de febrero de 1997 con la referida empresa, indicándose que el 3 de marzo de 2001 finalizarían efectivamente sus relaciones comerciales.

Que en respuesta a dicha carta notarial, la empresa Grupo de Negocios Peruanos S.A. – GRUPESA envió la Carta Notarial N° 29620 de 9 de febrero de 2001 (fojas 415 a 418), señalando que a la fecha de resolución del contrato adeudaba la suma de S/. 713 913,73 y proponiendo que a efectos de cancelar dicho importe podía implementar un cronograma de pagos o devolver de manera inmediata el inventario que mantiene a la fecha, así como las cuentas por cobrar, siendo que con esta última operación cancelaría el íntegro de lo adeudado.

Que en vista de lo propuesto por la referida empresa, la recurrente mediante Carta Notarial N° 745-01 de 15 de febrero de 2001 (fojas 412 a 414), aceptó la devolución en forma inmediata de la mercadería que se encontraba en poder de tal empresa y que aún no había sido colocada en el mercado con el objeto de reducir sus obligaciones de pago que ascendían a la suma de S/. 713 913,73. Asimismo, precisó que el recojo de la mercadería implicaría la emisión de una guía de remisión a cargo de la citada empresa así como una nota de crédito a su favor que amortizaría parte de las obligaciones existentes según inventario y valorización que se realizaría en las 48 horas siguientes, además, que el saldo que pudiera existir, se encontraría formalmente respaldado con las garantías personales que Grupo de Negocios Peruanos S.A. hubiere otorgado hasta cubrir el íntegro de sus obligaciones exigibles.

Que obra a fojas 407 a 410 el documento denominado "inventario físico al 05-03-2001" de Grupo de Negocios Peruanos S.A. – GRUPESA que cuenta con la recepción del centro distribución física de la recurrente el 5 de marzo de 2001, apreciándose el detalle de la descripción del bien, código asignado, cantidad, unidad y ubicación.

Que también se advierte que la recurrente emitió las Notas de Crédito N° 002-049477, 002-049548, 002-049549 y 002-049673, por el importe total de S/. 483 411,54 (fojas 378, 386, 396 y 405), en las que se hace referencia las Facturas N° 002-223602, 002-224087, 002-222086, 002-223216, 002-224394, 002-224088, 002-222088, 002-224395, 002-222085, 002-221462, 002-221464, 002-224512, 002-221463, 002-221864 y 002-222087, cuyo importe total asciende a S/. 480 692,66 (fojas 364, 365, 368, 370, 372, 373, 380, 387, 388, 390, 397 y 400); sin embargo, es del caso indicar que no existe una correlación entre las indicadas notas y facturas, más aún, según se advierte a foja 430, la propia recurrente afirma que presentó un muestreo de las facturas que sustentan la venta de mercadería a Grupo de Negocios Peruanos S.A. – GRUPESA, siendo que de la revisión efectuada se advierte que una nota hace referencia a una sola factura, no obstante los bienes consignados en ella corresponde a

diversas facturas, algunas de las cuales han sido identificadas y adjuntadas por la recurrente, de modo que existen bienes respecto de los cuales no se conoce la factura que estaría relacionada con ellos.

Que ahora bien, luego de la revisión del contrato de distribución mercantil, de las cartas cursadas con motivo de la resolución de dicho contrato y lo demás actuado con relación a ello, conforme con la documentación aportada en autos, se tiene que el contrato fue resuelto, habiendo Grupo de Negocios Peruanos S.A. reconocido ante la recurrente que le tenía una deuda pendiente de pago de S/. 713 913,73, sin que se haya identificado en autos el origen exacto de dicha deuda[8]. A efecto del pago de la indicada deuda, Grupo de Negocios Peruanos S.A. ofreció como una posibilidad la "devolución" del inventario que mantenía a la fecha, lo que fue aceptado.

Que la Administración señala que la citada devolución de bienes corresponde al pago de la deuda reconocida, configurándose una dación en pago, por lo que no cabía emitir notas de crédito a efecto de anular parcialmente ventas efectuadas previamente por la recurrente a Grupo de Negocios Peruanos S.A. – GRUPESA, con la consecuente disminución de la base imponible.

Que no obstante, es del caso indicar que conforme fluye del cláusula 13.3 del contrato de distribución mercantil, ante la resolución el distribuidor se encontraba obligado a realizar un inventario de mercadería y entregar a la recurrente los productos que fuesen de su propiedad.

Que tal como se detalló anteriormente, en el caso de autos se efectuó el indicado inventario, no obstante, no se ha acreditado que los bienes allí consignados correspondieran a la recurrente. En efecto, si producto del contrato la recurrente entregaba bienes a su distribuidora que esta luego le estuviera devolviendo, implicaría la anulación de esas operaciones de venta y se encontraría respaldada una posible emisión de notas de crédito a efecto de anular tal operaciones, incluso parcialmente; no obstante, una situación distinta se presenta si la deuda correspondiera a otras operaciones y con la entrega de bienes la distribuidora pretendiera pagar dicha deuda, supuesto en el cual, como indica la Administración, sería configuraría una dación en pago.

Que estando a lo expuesto, en el caso de autos, de lo actuado no se tiene certeza sobre lo indicado por la Administración como fundamento del reparo en el sentido que la devolución de bienes obedecería al pago de una deuda, por lo que corresponde dejar sin efecto el reparo efectuado y revocar la apelada en este extremo.

Que en virtud del fallo emitido sobre este extremo, no cabe pronunciarse sobre los demás argumentos de la recurrente ni con relación a las resoluciones invocadas por ella.

ii) Baja de Activo Fijo

Que de la revisión del Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 (fojas 935 a 938), se tiene que la Administración reparó la baja de los bienes del activo fijo debido a que los informes técnicos presentados no cumplían con los requisitos previstos por las normas tributarias, sustentándose en el Requerimiento N° 00094225 y su resultado.

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos por depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

[8] No obstante, es del caso indicar que conforme con el mencionado contrato existía la posibilidad de que la adquisición de bienes por parte del distribuidor se efectuara mediante líneas de crédito, lo que podría explicar la citada deuda, sin embargo, no se tiene certeza sobre el particular.

Que el artículo 38° de la referida ley, precisaba que el desgaste o agotamiento que sufrían los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley. Las depreciaciones se aplicarían a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso pudiese hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores, siendo que cuando los bienes del activo fijo sólo se afectaran parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarían en la proporción correspondiente.

Que el artículo 43° de la citada ley señalaba que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que quedaran obsoletos o fuera de uso, podían, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establecía que en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podía optar por seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la Tabla contenida en el inciso b) de dicho artículo, o dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo.

Que el citado inciso señalaba que el desuso o la obsolescencia debían estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal mediante Resolución N° 02198-5-2005, los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa, e igualmente los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

Que de lo anterior se tiene que tratándose de bienes muebles fuera de uso u obsoletos, el contribuyente podía optar por seguir depreciándolos anualmente hasta la total extinción de su valor, o darlos de baja por el valor aún no depreciado a la fecha de su retiro del activo fijo, sin embargo, para tal efecto debía acreditar el desuso u obsolescencia con un informe técnico que determine dicha situación.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 06690-2-2010, estableció que el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja, debía acreditarse mediante informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, que explicara en forma técnica las razones por las cuales se consideraba el desuso o la obsolescencia de dichos bienes. También resulta pertinente citar a la Resolución N° 15658-1-2013, según la cual, el desuso u obsolescencia de los bienes depreciables debe estar debidamente acreditado y sustentado por informe dictaminado por profesional competente y colegiado, conforme con lo dispuesto por el inciso i) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que así, la baja de un activo fijo por obsolescencia o desuso debe ser acreditada mediante un informe técnico que determine dicha situación, esto es, un informe en el que se revelen por escrito las condiciones por las que se originó la obsolescencia o desuso del activo y se determine de acuerdo con la evaluación del profesional competente, que no se espera utilizarlo en las actividades propias de la empresa.

Que mediante el punto 2 del Anexo 1 del Requerimiento N° 00094225 (foja 487), la Administración requirió a la recurrente, entre otros, que acreditara la baja de los bienes del activo fijo registrados en la Cuenta N° 33 - Inmuebles Maquinarias y Equipo del Libro Mayor 2001 – Retiro de Activo Fijo, debiendo presentar documentación sustentatoria tal como comprobantes de pago, contratos, tasación, informe

técnico de obsolescencia, cancelación y expresión contable de los bienes del activo registrados en la referida cuenta.

Que mediante escrito de 5 de mayo de 2004 presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 00094225 (fojas 480 a 482), señaló que a fin de acreditar la baja de los bienes del activo fijo registrados en la Cuenta N° 33, adjunta los Comprobantes de Contabilidad – CG de Baja de Activos Fijos: (i) Wafer Línea 2, (ii) Dispensadores Acrílicos Lifesavers y (iii) Fabricación/Grabación Clisses; Solicitudes para Disposición de Bienes N° 2001-04, 2001-05 y 2001-06; Detalle de activos dados de baja en agosto de 2001; Autorizaciones de Movimiento de Activo Fijo N° 2001/372, 2001/373, 2001/374, 2001/375, 2001/376, 2001/377, 2001/378 y 2001/379 y los Informes Línea Wafer Haas y Baja de Activos.

Que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094225 (fojas 286 a 291), la Administración señaló que de la revisión de los Comprobantes de Contabilidad – CG (Voucher Diario) se refleja la baja de los activos, así como la deducción del gasto en la Sub-Cuenta N° 6621 por los importes de S/. 145 136,98, S/. 88 099,30 y S/. 180 039,14. Asimismo, señaló que el Informe Línea Wafer Haas referido a la Empacadora Oma, Línea de Fabricación de Wafers y Repuestos de Horno Wafer no sustenta la baja por desuso puesto que no contiene la metodología empleada ni las pruebas realizadas, así como que carece de objetividad ya que ha sido elaborado por un ingeniero que tiene un vínculo laboral con la recurrente.

Que agrega que el Informe Baja de Activos referido a los Dispensadores Acrílicos Lifesavers, Fabricación de Cilindros Clisses y Fabricación de Clisses y Grabación de Clisses no sustenta la baja por obsolescencia toda vez que solamente detalla el código de cada activo y sus conclusiones, así como que carece de todo elemento técnico y objetivo ya que ha sido elaborado por un ingeniero que mantiene un vínculo de dependencia con la recurrente.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que el informe técnico tiene que ser emitido por un profesional independiente que dictamine sin ninguna presión o condicionamiento de tal forma que sea objetivo en sus resultados, siendo que los informes presentados que sustentan el desuso u obsolescencia de los bienes dados de baja son firmados por empleados que carecen de objetividad e independencia, así como que dichos informes carecen de metodología, procedimientos y pruebas realizadas. En tal sentido, la Administración procedió a reparar las pérdidas originadas por la baja de bienes del activo fijo al no haberse sustentado con un informe técnico, al amparo de los artículos 38° y 43° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso i) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que estando a lo expuesto, corresponde determinar si la recurrente sustentó debidamente la baja de los activos fijos antes indicados por desuso u obsolescencia.

Que a fin de acreditar el desuso u obsolescencia de los bienes dados de baja, la recurrente presentó los informes técnicos denominados "Informe Línea de Wafer Haas" de 15 de agosto de 2001 realizado por Rafael Mauricio Villanueva Flores, Ingeniero Industrial CIP N° 26588[9], y el "Informe Baja de Activos" realizado por Jesús Lizardo Galarcep Hidalgo, Ingeniero Industrial CIP N° 13115[10] (fojas 445 y 456 a 458).

Que de la revisión del Informe Línea de Wafer Haas de 15 de agosto de 2001 (fojas 456 a 458), utilizado para sustentar la baja por obsolescencia de la empacadora Oma, de la línea de fabricación de wafers y de los repuestos del horno wafer, aprecia que en él se detalla que toda la línea referida a wafers fue adquirida en 1995 y según cada uno de sus componentes explica los rubros fabricación, tipo y el detalle del inventario así como las condiciones en que se encuentran a la fecha de elaboración del

[9] Debe indicarse que dicho ingeniero se incorporado al Colegio de Ingenieros del Perú el 26 de junio de 1984 (foja 1177).
[10] Cabe señalar que dicho ingeniero se incorporado al Colegio de Ingenieros del Perú el 27 de junio de 1974 (foja 1178).

informe, precisando los que están funcionando en malas condiciones, los que requieren mantenimiento o reemplazo, entre otros. Así, por ejemplo en el caso de la empacadora se señala que su sistema de control no está operativo y que los formatos que usa no corresponden a la presentación del producto en la época del informe, asimismo, en el caso del mezclador de crema, se indica que el control de temperatura está averiado, el tablero eléctrico de control y fuerza está en mal estado, el sistema neumático con tuberías resecas y conectores dañados, la empaquetadura de la taza del mezclador está reseca, el sistema motriz requiere desmontaje y mantenimiento, el sistema de calefacción de tubería de alimentación a tolva de cremado requiere revisión, entre otros.

Que dicho informe concluye en la obsolescencia de la línea e indica que la reparación integral tendría un alto costo (aproximadamente US$ 150 000,00), se tendría que efectuar en Austria por recomendación del fabricante, sin ningún tipo de garantía, motivo este último por el cual no recomienda tal opción.

Que de la revisión del Informe de Baja de Activos (foja 445), correspondiente a los activos referidos a la Fabricación de Cilindros y Fabricación/Grabación de Clisses, se tiene que fundamenta el desuso en el reemplazo de los empaques con el logo de Field y de F&R Perú por nuevos empaques con la nueva razón social. Asimismo, en el caso de los Dispensadores Acrílicos Lifesavers el desuso se sustenta básicamente en que dichos productos se dejaron de importar y distribuir en el año 1996.

Que de lo expuesto, se advierte que contrariamente a lo indicado por la Administración, la recurrente cumplió con sustentar el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja, mediante informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, pues los citados informes explican en forma técnica las razones por las cuales se consideró el desuso o la obsolescencia de dichos bienes, de modo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la Administración respecto a que los informes técnicos no califican como tales ya que fueron suscritos por profesionales que laboraban para la recurrente por lo que carecían de objetividad, cabe señalar que conforme con el inciso i) del artículo 22° el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, aplicable al caso de autos, el desuso u obsolescencia de los bienes depreciables debían estar debidamente acreditados y sustentados por informe dictaminado por profesional competente y colegiado, no estableciendo dicha disposición el requisito indicado por la Administración, como sí lo hacía, por ejemplo, el inciso c) del artículo 21° del indicado reglamento referido a las mermas al requerir el informe de un profesional independiente, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto.

Que de igual manera, carece de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que los informes no contemplan rubros referidos a la metodología empleada y a las pruebas realizadas, dado que los informes contienen la explicación de las razones técnicas del desuso u obsolescencia, en atención al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta así como a los criterios jurisprudenciales esbozados.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuesto por la recurrente.

iii) Gastos de Publicidad en el Exterior

Que de la revisión del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 (fojas 928 a 947), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por no sustentar con documentación fehaciente los gastos de publicidad en el exterior, sustentándose en el Requerimiento N° 00094234 y su resultado.

Que de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su

fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356[11], señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que como se advierte de las normas glosadas, para que un gasto sea deducible para 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 la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, 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 N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 2565-3-2003 y 691-2-1999, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que con el Requerimiento N° 00173179 (foja 581), la Administración solicitó, entre otros, el análisis de la Clase 6 - Gastos, adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que mediante el punto 3 del Anexo al Requerimiento N° 00094234 (fojas 280 y 281), la Administración requirió a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente los gastos por concepto de publicidad en el exterior facturados por la empresa no domiciliada Aidisa Bolivia S.A.C., contenidos en las Facturas N° MK NAB 01/003 y MK NAB 01/004 de 3 de diciembre de 2001, debiendo demostrar que tales operaciones son normales y necesarias para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que mediante escrito de 10 de junio de 2004 presentado en respuesta al Requerimiento N° 00094234 (fojas 272 a 279), la recurrente señaló que los gastos por concepto de publicidad en el exterior facturados por la empresa no domiciliada Aidisa Bolivia S.A.C. tenían como finalidad promocionar sus productos en el mercado boliviano, dado que desde 1999 manifestó su interés en tener una activa representación en Bolivia para la venta y distribución al por mayor y menor de sus productos. En este marco es que celebró el contrato de distribución mercantil con dicha empresa, en cuya cláusula 8.8 se comprometió a asumir los gastos incurridos en la publicidad que tuviera como finalidad promocionar sus productos en el mercado boliviano, por lo que considera que está acreditada la causalidad del gasto. En dicho escrito refiere que a efecto de sustentar la citada causalidad adjunta las facturas emitidas a Aidisa Bolivia S.A.C. por empresas de publicidad, televisión y radio por elaboración de campañas publicitarias, que incluyen el diseño de imagen y audio difundidas por televisión y radio referidas a la marca y a los productos comercializados en Bolivia, difusión televisiva de comerciales en los que se publicita la marca y productos en Bolivia, difusión radial de mensajes publicitarios en los que se hace referencia a la marca y a los productos en Bolivia, alquiler de cabeceras a través de las cuales se exhiben los productos en los principales puntos de venta del mercado boliviano.

Que agrega en tal escrito que es claro que los gastos mencionados son normales, necesarios y proporcionales, siendo que respecto a esto último refiere que sus ingresos experimentaron un incremento del 907% y 146% en el volumen de ventas efectuadas en los ejercicios 2001, respecto del 2000, y 2002, respecto del 2001, por la inversión publicitaria.

[11] Publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 18 de octubre de 2000.

Que señala que acredita la citada causalidad con el Contrato de Distribución Mercantil de 24 de agosto de 1999, del cual queda claro que tiene interés en publicitar las marcas de sus productos en el mercado boliviano y no Aidisa Bolivia S.A.C., quien comercializa también otras marcas, con estudios de mercado y factibilidad que muestran su participación en las ventas de galletas en los períodos 2001 a 2003, estadísticas de ventas de sus productos en Bolivia realizadas por Aidisa Bolivia S.A.C. que muestran un incremento en las ventas luego de efectuada la inversión en publicidad, las Facturas N° MK NAB 01/003 y MK NAB 01/004 emitidas por la Aidisa Bolivia S.A.C. por concepto de gastos de publicidad y de las Facturas N° 0006945, 0006946, 0006959, 0006951, 0006960, 0000150, 001314, 000704, 000412, 003873, 003871, 003872, 003870, 001613, 000317, 009192, 001472, 003999, 003998, 0007362, 000446, 000040, 0007520, 0007521, 004114, 002719, 002720, 09556, 000067, 001714, 001768, 001767, 001736, 004166, 0007593, 0007611, 0007639, 000204, 0007603, 001869, 001766, 000218, 000219, 004316, 004315, 004317, 004314, 001811, 007708, 000238, 004435, 001883, 004434, 004436, 001954, 000283, 000079, 0007834, 002008, 0008035, 000306, 001984, 004581, 002010, 000705, 002058 y 002009, emitidas por diversos proveedores bolivianos a nombre de Aidisa Bolivia S.A.C., por concepto de gastos de publicidad en el territorio boliviano.

Que mediante el punto 3 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº 00094234 (fojas 157 a 160), la Administración señaló que las facturas de servicios de publicidad prestados a Aidisa Bolivia S.A.C., además de ser lógico que sean deducidos por dicha empresa en su país, no pueden acreditar que se trate de publicidad a favor de la recurrente pues la indicada empresa boliviana es también distribuidor de Kraft International Foods, Kraft Suchard, Seagram (licores), Winter´s (chocolates), Cartavio (ron) y Compañía Industrial de Tabacos S.A. (cigarrillos). Respecto al contrato de distribución mercantil celebrado con Aidisa Bolivia S.A.C., indica que no acreditó que conforme con la cláusula 8 se hayan tomado acuerdos relativos a la publicidad. Respecto a las facturas de publicidad indicó que corresponden a facturas emitidas a Aidisa Bolivia S.A.C. y que dichos gastos no pueden ser verificados pues fueron efectuados en Bolivia, territorio sobre el cual no tiene jurisdicción y no puede cruzar información para verificar la fehaciencia del gasto.

Que luego de evaluar la documentación presentada, la Administración concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar documentariamente que dichos gastos se hayan realizado a su favor y, por tanto, sean causales, no existiendo certeza sobre ello debido a que la distribuidora también lo era de otras líneas de productos de consumo masivo.

Que en primer término es del caso indicar que del fundamento del reparo expuesto por la Administración se advierte que se basa en la falta de acreditación de la relación de causalidad del gasto por parte de la recurrente, así, no se ha cuestionado directamente la realización de los servicios de publicidad prestados a Aidisa Bolivia S.A.C., sino que se indica que la recurrente no ha acreditado que los gastos por los que la mencionada empresa le facturó hayan sido realizados a su favor.

Que asimismo, es pertinente mencionar que si bien la Administración en la apelada además de hacer referencia a lo actuado en la fiscalización respecto a la causalidad, cita criterios de este Tribunal referidos a la necesidad de acreditación de la efectiva realización de las operaciones que sustentan el gasto, ello no implica que se haya modificado el reparo bajo análisis, siendo que en atención a lo actuado, la mención de tales criterios efectuada por la Administración no resulta pertinente.

Que obra a fojas 176 a 191 la copia simple del Contrato de Distribución Mercantil celebrado el 24 de agosto de 1999 entre la recurrente y la empresa no domiciliada Aidisa Bolivia S.A.C., apreciándose que la recurrente designó a dicha empresa como su distribuidor autorizado no exclusivo de productos de galletería de las marcas Nabisco y Field, entre otros, en el territorio boliviano. Asimismo, en la cláusula 8.8 del citado contrato se advierte que toda publicidad y política promocional creada por la recurrente y proyectada a sus distribuidores, tales como concursos, premios, publicidad impresa/masiva y demás que estime pertinente, sería dirigida por la recurrente y coordinada con el distribuidor, quien colaboraría a fin que las campañas publicitarias tuvieran los resultados esperados, pudiendo las partes acordar la

modalidad de la publicidad, así como la inversión publicitaria de los productos que se realizaría en el territorio boliviano.

Que constan en autos las Facturas N° MK NAB 01/003 y MK NAB 01/004 (fojas 161 a 164), emitidas por la empresa no domiciliada Aidisa Bolivia S.A.C. a la recurrente por concepto de inversión publicitaria durante la gestión 2001, así como las cartas de 16 y 18 de enero de 2002 (fojas 161 y 163) mediante las cuales la citada empresa no domiciliada remite dichas facturas a la recurrente, en las cuales indica que la citada inversión corresponde a las marcas de la recurrente y que adjunta a ellas le remitía todos los documentos que respaldaban los citados gastos.

Que asimismo, la recurrente presentó una relación en la que resumía los gastos asumidos por Aidisa Bolivia S.A.C. por concepto de inversión publicitaria, en la que se aprecia el número de la factura girada a esta empresa, la razón social de la emisora, el importe, el tipo de servicio brindado (televisión, radio, cabeceras, rediseño de imagen y audio, cenefa metálica, entre otros), la campaña a la que correspondían (por ejemplo "oreo", "oreo – dilema cereal post", "oreo –no te comas el premio", "Cua Cua sabor que descuadra", "club social" "chocosoda normal", "chocosoda helada", entre otros) y el número de contrato relacionado.

Que también constan en autos las Facturas N° 0006945, 0006946, 0006959, 0006951, 0006960, 0000150, 001314, 000704, 000412, 003873, 003871, 003872, 003870, 001613, 000317, 009192, 001472, 003999, 003998, 0007362, 000446, 000040, 0007520, 0007521, 004114, 002719, 002720, 09556, 000067, 001714, 001768, 001767, 001736, 004166, 0007593, 0007611, 0007639, 000204, 0007603, 001869, 001766, 000218, 000219, 004316, 004315, 004317, 004314, 001811, 007708, 000238, 004435, 001883, 004434, 004436, 001954, 000283, 000079, 0007834, 002008, 0008035, 000306, 001984, 004581, 002010, 000705, 002058 y 002009 (fojas 192 a 258), emitidas por diversos proveedores bolivianos a favor de la empresa no domiciliada Aidisa Bolivia S.A.C. por concepto de gastos de publicidad.

Que en el caso de las Facturas N° 0006945, 0006946, 0006959, 0006951, 0006960, 0007520, 0007521 y 0007639 emitidas por Illimani de comunicaciones S.A., ATB Red Nacional, se aprecia que fueron giradas por la emisión de las promociones de "Oreo" y "Cua Cua – sabor que descuadra", indicándose en cada una de ella los programas en los que fueron emitidas (Chavo del Ocho, Teletubbies, Los Picapiedras, Jetson, entre otros programas infantiles y musicales). La Factura N° 000704 fue emitida por Radio Ciudad S.R.L. por publicidad emitida del 15 de marzo al 11 de junio por la promoción de las galletas "Oreo – No te comas tu premio", lo mismo que las Facturas N° 003873, 003872, 003870 y 004434 de Telesistema Boliviano Canal 2 Ltda., que indican que se emitió el spot del indicado producto. Tanto las Facturas N° 003871 y 0007520, 0007521 de este mismo canal, como la Factura N° 001613 de Bolivisión S.R.L. refieren que fueron giradas por concepto de publicidad emitida, específicamente el spot "Cua Cua – Sabor que te descuadra" en el programa "Betty La Fea", entre otros. De igual manera, la Factura N° 000317 de Estrella, la Radio que nunca duerme, las Facturas N° 001714 y 001767 de Red Uno de Bolivia, las Facturas N° 002719 y 002720 de Cooperativa de Telecomunicaciones de Santa Cruz - Cotas Ltda., las Factura N° 000204 y 000238 de Gramma Publicidad, la Factura N° 000079 de Abad A. Soliz Villalba por comercial "Las Torres de Oreo" en Mc Donalds, se encuentran relacionadas con la promoción en medios de comunicación bolivianos de los productos Cua Cua y Oreo.

Que de otro lado, se advierte que las Facturas N° 003999, 003998, 004166, 004316, 004315, 004317, 004314, 004435, 004436 y 004581 de Telesistema Boliviano Canal 2 Ltda., 0007362, 0007593, 0007611, 0007603, 007708, 0007834 y 0008035 de Illimani de comunicaciones S.A., ATB Red Nacional, 001472, 001768, 001736, 001766, 001811, 001883, 002008, 002010, 002058 y 002009 de Red Uno de Bolivia, 001869, 001954 y 001984 de Bolivisión S.R.L., 000218, 000219, 000283 y 000306 de Gramma Publicidad, 000705 de ATB Oruro S.R.L. Red Nacional, y 000040 de Mateo Barrios Van Der Valk están relacionadas con la emisión de publicidad que promociona a los productos Chocosoda y Club Social.

Que obra a fojas 167 a 175 el Estudio de Mercado y Factibilidad efectuado por la empresa Retail Audit Research, en el que se aprecia el acumulado de ventas de galletas por marcas realizadas en los kioskos y bodegas de las provincias de La Paz, Cochabamba y Santa Cruz, en los períodos 2001, 2002 y 2003 en miles de kilos, apreciándose la segregación del mercado en diversas empresas, indicándose en cada caso su porcentaje de participación por período, correspondiendo a la recurrente los porcentajes de 9.37%, 9.12% y 11.11% en cada período, asimismo, existe un reporte según su participación en los mismos períodos en el mismo mercado pero atendiendo a miles de dólares, caso en el cual la participación de la recurrente fue de 12.81%, 12.20% y 17.90% en los mencionados períodos, respectivamente. Finalmente, se coloca un cuadro de la evolución de las ventas de la recurrente en el mercado de galletas observándose una curva pronunciada de incremento desde enero de 2000 hasta noviembre de 2001.

Que a fojas 165 y 166 obran cuadros estadísticos elaborados por el área de finanzas de la recurrente, referidos a las ventas anuales en el territorio boliviano durante los ejercicios 2000 a 2002, así como a un cuadro comparativo a efecto de evidenciar un incremento porcentual de las citadas ventas en los períodos 2000-2001 (del 907% en toneladas vendidas y del 677% en nuevos soles producto de las ventas) y 2001-2002 (del 146% en toneladas vendidas y del 177% nuevos soles producto de las ventas).

Que de la revisión de las pruebas aportadas por la recurrente se advierte que, contrariamente a lo aducido por la Administración, esta ha acreditado documentariamente que los gastos de publicidad efectuados por Aidisa Bolivia S.A.C. y que le fueron refacturados se encuentran vinculados causalmente con ella, apreciándose, de la misma documentación presentada en la fiscalización evaluada por la Administración[12], que sí se hace referencia a productos correspondientes a la recurrente, así como, en varios casos, a las campañas publicitarias correspondientes a tales productos, los programas en los que fueron emitidas, los minutos de duración o los minutos del programa en el que apareció la pauta publicitaria, entre otros.

Que en efecto, si bien las facturas reparadas emitidas por Aidisa Bolivia S.A.C. no contenían ellas mismas el citado detalle, las facturas que emitieron los diversos proveedores a esta última sí contenían el detalle de los servicios prestados que luego fueron refacturados, lo cual es acorde con la documentación que esta misma empresa refirió acompañar a la recurrente conjuntamente con las facturas en las cartas antes mencionadas y, sobre todo, con lo estipulado en el Contrato de Distribución Mercantil que preveía la participación de la recurrente en la inversión publicitaria respecto de sus productos en el territorio boliviano[13], entre otros.

Que así, dado que se ha verificado que los gastos en publicidad refacturados a la recurrente están vinculados con sus productos, no se produce la situación alegada por la Administración en el sentido que la recurrente podrían estar deduciendo gastos de publicidad prestados a Aidisa Bolivia S.A.C. respecto de productos que no le corresponden, dado que se trata de un distribuidor no exclusivo de la recurrente.

Que ahora bien, es pertinente citar, e incluso ha sido invocado por la recurrente, el criterio de este Tribunal establecido, entre otras, en la Resolución N° 1275-2-2004, según el cual, con relación a la coparticipación en los gastos de publicidad de dos empresas[14], no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento, norma que obligue a los contribuyentes a adoptar un determinado criterio

---

[12] Es decir, se ha llegado a dicha conclusión aun sin considerar la documentación que obra a fojas 1181, 1183, 1184, 1187, 1189, 1190, 1192, 1193, 1195, 1196, 1198, 1199, 1201, 1203, 1204, 1206 y 1207, correspondiente a la presentada posteriormente por la recurrente (diversos contratos de emisión de publicidad).

[13] Es del caso mencionar que, contrariamente a lo afirmado por la Administración, de dicho contrato no fluye que la recurrente tuviera que celebrar contratos con Aidisa Bolivia S.A.C. relativos a la publicidad, pudiendo entenderse de la redacción del citado contrato que mediante coordinaciones propias del negocio celebrado entre las partes se adoptarían acuerdos, los que no necesariamente tendrían que constar por escrito.

[14] En dicho caso, la fabricante de una bebida gaseosa y la embotelladora coparticipaban en el gasto.

técnico para la participación en los gastos, bastando únicamente que se cumpla con el principio de causalidad, que el gasto sea necesario y que se encuentre sustentado en comprobantes de pago emitidos de acuerdo con la legislación de la materia, para que el gasto sea deducible.
Que la legislación sobre la materia vigente al momento de dación del citado criterio no ha variado sustancialmente con relación al aspecto bajo análisis, siendo que conforme se desprende del citado criterio, cabe la coparticipación en gastos de publicidad, no exigiéndose un criterio especial respecto al reparto de tal participación, bastando para la deducibilidad del gasto la acreditación de la causalidad conforme con los criterios generales antes esbozados, lo que se ha cumplido en el caso de autos según se ha analizado previamente.

Que atendiendo a lo expuesto, al estar acreditada documentariamente la causalidad del gato, corresponde levantar el reparo y que se revoque la apelada en este extremo.

Que estando a la citada conclusión, no cabe emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de las partes.

iv) Desconocimiento del Beneficio de Reinversión de Utilidades previsto por Ley N° 27394

Que de la revisión del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 (fojas 930 y 931), la Administración no aceptó la reducción de la tasa del Impuesto a la Renta del 30% al 20% efectuada por la recurrente, al amparo de la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, dado que la capitalización de la reinversión de utilidades se realizó en el mes de setiembre de 2002, es decir, incumplió con el plazo exigido por ley.

Que de conformidad con el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el artículo 3° de la Ley N° 27394, el impuesto que gravaba las rentas de tercera categoría a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del veinte por ciento (20%) sobre su renta neta, precisándose en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de dicha ley, que los contribuyentes y generadores de rentas de tercera categoría estarían sujetos a una tasa de 30% (treinta por ciento) sobre el monto de las utilidades generadas a partir del ejercicio 2001, agregando que estos podían gozar de una reducción de 10 (diez) puntos porcentuales siempre que el monto deducido fuese invertido en el país en cualquier sector de la actividad económica.

Que por su parte, el artículo único de la Ley N° 27397, interpretó que lo dispuesto por la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, sólo era de aplicación a la renta neta de tercera categoría que los contribuyentes domiciliados en el país generasen en el ejercicio 2001, precisando que en dicho ejercicio los citados contribuyentes aplicarían el Impuesto a la Renta con la tasa de treinta por ciento (30%), pudiendo reducir la misma en diez (10) puntos porcentuales, en cuyo caso la tasa de veinte por ciento (20%) se calcularía sobre la renta neta reinvertida, cualquiera fuese la actividad económica en que reinvirtiesen, añadiendo que el monto de la renta neta no reinvertida estaría sujeta a la tasa de treinta por ciento (30%). Asimismo, se señaló en este artículo único, que mediante decreto supremo se establecería la forma, plazo y condiciones para el goce del indicado beneficio.

Que mediante Decreto Supremo N° 205-2001-EF, se aprobaron las disposiciones para el goce del beneficio de reducción de puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001, estableciéndose en su artículo 7° que el monto de la renta neta reinvertida debía contabilizarse en una cuenta especial del patrimonio que se denominaría "Utilidades Reinvertidas - Ley N° 27394", y que en el caso de las sociedades y las empresas individuales de responsabilidad limitada, estas debían capitalizar dichas utilidades hasta el 30 de junio de 2002, además, tratándose de las personas jurídicas a que se refiere el inciso h) del artículo 14° de la referida ley, el monto reinvertido debía formar parte del capital asignado dentro del mismo plazo.

Que los incisos a) y b) del artículo 8° del citado decreto supremo, señalan que se perdería el beneficio si el contribuyente no cumplía con acreditar la inversión de acuerdo con lo establecido por el artículo 6° de dicho decreto supremo y si la cuenta especial del patrimonio denominada "Utilidades Reinvertidas - Ley N° 27394" no era capitalizada dentro del plazo estipulado en el artículo 7° de la norma, tratándose de sociedades y de empresas individuales de responsabilidad limitada.

Que añade el referido artículo que la pérdida del beneficio generará la obligación de calcular el Impuesto del ejercicio 2001 con la tasa única de treinta por ciento (30%).

Que mediante el punto 3 del Anexo 01 del Requerimiento N° 00094225 (fojas 486 y 487), la Administración requirió a la recurrente, entre otros, que presentara la escritura pública por capitalización de la reinversión de utilidades efectuada según sus libros contables en el mes de marzo de 2002.

Que mediante escrito de 5 de mayo de 2004 presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 00094225 (fojas 480 a 482), señaló que cumplió con efectuar la reinversión de sus utilidades y capitalizarlas dentro del plazo de ley, adjuntando copia del Testimonio de la Escritura Pública de Aumento de Capital y Modificación Parcial del Estatuto Social del 5 de setiembre de 2002.

Que mediante el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 00094225 (fojas 284 a 286), la Administración señaló, entre otros, que la recurrente se acogió indebidamente a los beneficios de reducción de tasa del Impuesto a la Renta toda vez que la capitalización de la reinversión de utilidades se efectuó en setiembre de 2002, incumpliendo con el plazo previsto por el Decreto Legislativo N° 205-2001-EF; en tal sentido, la Administración reparó la aplicación de la tasa del 20% sobre la renta neta de la recurrente que habría sido materia de reinversión, al considerar que no cumplió con el requisito de capitalizar el monto reinvertido hasta el 30 de junio de 2002, dado que la capitalización de la reinversión de utilidades se realizó en el mes de 2002 .

Que en consecuencia, corresponde establecer cuándo se entiende cumplido el requisito de capitalización de utilidades a que se refiere el artículo 7° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF.

Que el artículo 5° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887[15], establece que la sociedad se constituye por escritura pública, en la que está contenido el pacto social, que incluye el estatuto; asimismo, que para cualquier modificación de estos se requiere la misma formalidad.

Que conforme lo dispuesto en el artículo 198° de la citada ley, la modificación del estatuto se acuerda por junta general, requiriéndose para ello que en la convocatoria de la junta general se exprese con claridad y precisión, los asuntos cuya modificación se someterá a la junta, y que el acuerdo se adopte de conformidad con los artículos 126° y 127°, referidos al quórum calificado y las mayorías.

Que el numeral 5 del artículo 55° de la referida ley, relativo al contenido del estatuto, establece que este contiene obligatoriamente el monto del capital, el número de acciones en que está dividido, el valor nominal de cada una de ellas y el monto pagado por cada acción suscrita.

Que asimismo, el artículo 201° de la misma ley señala que el aumento de capital se acuerda por junta general cumpliendo los requisitos establecidos para la modificación del estatuto, consta en escritura pública y se inscribe en el registro.

Que por su parte, el artículo 203° de la mencionada ley, dispone que el aumento de capital determina la creación de nuevas acciones o el incremento del valor nominal de las existentes.

[15] Publicada el 9 de diciembre de 1997.

Que en cuanto a la modificación del estatuto, señala Enrique Elías Laroza que *"la doctrina analiza también el verdadero alcance de lo que es una modificación del estatuto, preguntándose si debe limitarse a las verdaderas modificaciones de fondo o si también tienen ese carácter los simples cambios del texto del pacto social o del estatuto. El límite real entre una modificación de texto y un cambio de fondo es sumamente delicado y a veces difícil de diferenciar. Joaquín Garrigues, entre otros autores, cuya opinión compartimos, analiza este problema y llega a la conclusión de que en ambos casos nos encontramos ante una modificación del estatuto: "En resumen, toda alteración de los estatutos, ya afecte su fondo, ya afecte solamente su redacción, tiene el concepto legal de modificación estatutaria y queda sometida a la observancia de los requisitos que impone la ley"*[16].

Que sobre el particular este Tribunal ha establecido mediante la Resolución N° 05985-2-2007, que de la doctrina así como de las normas de la Ley General de Sociedades, se colige que a fin de realizar la capitalización de utilidades es necesario que el acuerdo correspondiente conste en escritura pública, toda vez que al implicar la modificación del estatuto de la sociedad, se configura como un requisito solemne.

Que obra de fojas 433 a 444, el Testimonio de la Escritura Pública de Aumento de Capital y Modificación Parcial del Estatuto Social de 5 de setiembre de 2002, de cuya revisión se aprecia que se reunió la Junta General de Accionistas de la recurrente, el 22 de marzo de 2002, en la que se acordó por unanimidad aumentar la cuenta capital social de S/. 19 634 360,00 a S/. 25 780 918,00, como consecuencia de la capitalización de las utilidades generadas en el 2001, en mérito de la Ley N° 27394.

Que en consecuencia, de lo actuado se tiene que la recurrente mediante Junta General de Accionistas de 22 de marzo de 2002, acordó la capitalización de utilidades al amparo de lo dispuesto por la Ley N° 27394, no obstante, no cumplió con elevar el citado acuerdo a escritura pública hasta el 30 de junio de 2002, fecha límite exigida para cumplir con el requisito de capitalización de utilidades para efecto de gozar del beneficio establecido en las Leyes N° 27394 y 27397, por consiguiente se tiene que la recurrente incurrió en la causal de pérdida del beneficio regulado por el inciso b) del artículo 8° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF.

Que en consecuencia, la Administración actuó de acuerdo a ley al desconocer la reducción de tasa del 30% al 20% efectuada por la recurrente, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo[17].

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que los acuerdos adoptados por la Junta General de Accionistas son válidos desde la fecha de su adopción y que el Decreto Supremo N° 205-2001-EF no dispone que los acuerdos sean inscritos en los Registros Públicos, por lo que el artículo 7° del citado decreto contraviene los alcances de las Leyes N° 27394 y 27397, cabe señalar que dichos argumentos no resultan atendibles puesto que a efecto que los acuerdos tuvieran plena validez era requisito solemne que la capitalización de utilidades constara en escritura pública puesto que implicaba la modificación de los estatutos de la sociedad, a tenor de lo dispuesto por la Ley General de Sociedades considerando el criterio de este Tribunal antes glosado.

Que conforme con lo expuesto con relación a los reparos analizados, es decir, que se han levantado los reparos por notas de crédito por devolución de productos terminados, baja de activo fijo y gastos de publicidad en el exterior y mantenido el reparo por desconocimiento del beneficio de reinversión de utilidades previsto por Ley N° 27394, la Administración deberá reliquidar el importe de la Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001; asimismo, atendiendo a que la Resolución de Determinación N° 012-003-0004189 emitida por el pago a cuenta de marzo de 2001, solo se vincula con el reparo por notas de crédito por devolución de productos

[16] Enrique Elias Laroza, Derecho Societario Peruano. La Ley General de Sociedades del Perú. Obra Completa. Editora Normas Legales S.A.C, página 383.

[17] Criterio similar al establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16321-4-2013.

terminados, que ha sido levantado por esta instancia, procede que se deje sin efecto el mencionado valor.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0004177 y 012-002-0004180

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0004177 y 012-002-0004180 (fojas 819, 820, 926 y 927) han sido emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sustentándose en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0004186 y 012-003-0004189, respectivamente.

Que el artículo 165° del Código Tributario, establecía que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178° del citado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 953, precisaba que constituye infracción relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, modificado por Ley N° 27335, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente[18], la referida infracción se sanciona con una multa equivalente el 50% del tributo omitido.

Que la Nota 5 de dicha Tabla establecía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido será la diferencia entre el tributo resultante del período o ejercicio gravable, obtenido producto de la verificación o fiscalización, y el declarado como tributo resultante de dicho período o ejercicio.

Que dado que la Resolución de Determinación N° 012-003-0004189 se sustentaba solo en el reparo por notas de crédito por devolución de productos terminados, el cual ha sido levantado, se ha dejado sin efecto el mencionado valor. En tal medida, al carecer de sustento el tributo omitido sobre el cual se ha calculado la multa, corresponde que se revoque la apelada en este extremo y se deje sin efecto la Resolución de Multa N° 012-002-0004180.

Que en el caso de la Resolución de Multa N° 012-002-004177, ha sido emitida tomando como base la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0004186 sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, determinación respecto a la cual se ha levantado los reparos por notas de crédito por devolución de productos terminados, baja de activo fijo, gastos de publicidad en el exterior y mantenido el reparo por desconocimiento del beneficio de reinversión de utilidades previsto por Ley N° 27394, y se ha dispuesto previamente que la Administración debe efectuar una reliquidación, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que también se reliquide la deuda contenida en la anotada multa.

Que estando a lo expuesto con relación a la multa vinculada con el valor girado por el pago a cuenta de marzo de 2001, carece de objeto pronunciarse sobre sus argumentos sobre la naturaleza de dicho concepto, entre otros.

[18] Situación que corresponde a la recurrente conforme con su Comprobante de Información Registrada (fojas 1355 y 1356).

Intereses moratorios devengados

Que la recurrente señala que no procede la aplicación de los intereses moratorios devengados luego de vencido el plazo que tiene la Administración y este Tribunal para resolver sus recursos, puesto que han transcurrido más de diez (10) años sin que se haya emitido pronunciamiento definitivo, vulnerándose los principios de no confiscatoriedad, razonabilidad y tutela jurisdiccional efectiva.

Que el artículo 33° del Código Tributario estableció que los intereses moratorios se calcularían de la manera siguiente: a) Interés diario se aplicará desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre 30; y b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Que con la modificación establecida mediante Decreto Legislativo N° 969, el aludido artículo 33° dispone que los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, siendo la TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre 30.

Que cabe indicar que de acuerdo a las normas reseñadas, la Administración debe exigir el pago de la deuda tributaria constituida por los intereses, siendo que estos últimos deben ser aplicados diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago, esto es, los intereses que deberán aplicarse a efectos de cancelar la deuda tributaria deben ser calculados hasta la fecha de su pago.

Que sin perjuicio de ello, los párrafos cuarto a sétimo del referido artículo 33° del Código Tributario, agregados por Decreto Legislativo N° 981 (vigente a partir del 1 de abril de 2007), establecen que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el artículo 142° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a esta, siendo que durante el período de suspensión, la deuda será actualizada en función al Índice de Precios al Consumidor. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios. La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

Que al respecto, la Tercera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 981 estableció que para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de reclamación en trámite a la fecha de entrada en vigencia del citado decreto legislativo, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios, sería aplicable si en el plazo de 9 meses contado desde la entrada en vigencia del referido decreto legislativo, la Administración Tributaria no resolvía las reclamaciones interpuestas.

Que el artículo 3° del Decreto Supremo N° 024-2008-EF establece que se encontraban comprendidos en la Tercera Disposición Complementaria Transitoria aquellos procedimientos de reclamación en trámite al 1 de abril de 2007 que no hubieran sido resueltos y respecto de los cuales no se hubiera notificado la resolución que resolvía la reclamación hasta el 1 de enero de 2008, en tales casos, al tributo o multa pendiente de pago se aplicará la TIM hasta el 2 de enero de 2008, a partir del 3 de enero de 2008 se aplicará la variación del IPC de acuerdo con lo establecido en el artículo 2° del presente Decreto Supremo, debiendo para este efecto considerarse como fecha de vencimiento del plazo para resolver el reclamo el 2 de enero de 2008; en los casos en los que se hubiera emitido la resolución que resolvía el reclamo antes del 2 de enero de 2008 sin haber sido notificados antes de dicha fecha, no era de aplicación la variación del IPC, debiendo utilizarse la TIM.

Que el artículo 2° del mismo decreto supremo dispone que en caso de no resolverse las reclamaciones dentro de los plazos máximos establecidos en el artículo 142° del Código Tributario por causa imputable a la Administración Tributaria, se suspenderá la aplicación de los intereses moratorios de acuerdo a lo establecido en el artículo 33° del referido Código y se actualizará la deuda tributaria de la siguiente manera: a) De no existir pagos parciales posteriores a la fecha de vencimiento del plazo previsto en el artículo 142° y hasta la fecha de emisión, a la deuda pendiente de pago a la fecha de vencimiento, se aplicará la variación del IPC registrada desde el último día del mes precedente a la referida fecha de vencimiento hasta el último día del mes que precede a la fecha de emisión; a partir del día posterior a la fecha de emisión, se aplicará la TIM. Asimismo, en el literal c) se establece que cuando la variación del IPC a la que se refieren los incisos a) y b) del referido artículo resulte negativa, la misma no se considerará para la actualización de la deuda pendiente de pago.

Que ahora bien, la recurrente interpuso reclamaciones contra los valores objeto de autos el 6 de setiembre de 2004 (fojas 811 y 1033), los que fueron resueltos mediante Resolución de Intendencia N° 0150140007782 de 27 de noviembre de 2008 (fojas 1149 a 1175), que fue notificada el 3 de diciembre de 2008 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1365).

Que teniendo en cuenta que el procedimiento de reclamación iniciado por la recurrente culminó con posterioridad al 2 de enero de 2008, procede que la Administración aplique lo dispuesto en los cuarto a sétimo párrafos del artículo 33° del Código Tributario, esto es, la suspensión de intereses y el cálculo conforme con el Índice de Precios al Consumidor a la deuda que reliquidará como consecuencia del presente pronunciamiento.

Que por otro lado, en cuanto a la suspensión de intereses en la etapa de apelación, la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, modificó el artículo 33° del Código Tributario, señalando que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en 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 agrega dicho artículo que durante el período de suspensión la deuda será actualizada en función al Índice de Precios al Consumidor.

Que la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de la indicada ley señaló que para las deudas tributarias que se encuentran en procedimiento de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la citada ley, como es el caso de la apelación objeto de autos, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33° del Código Tributario será aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de la mencionada ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas, plazo que venció el 13 de julio de 2015, por lo que también procede la suspensión del cálculo de intereses moratorios desde tal fecha conforme lo dispone el citado artículo 33° modificado, debiendo la Administración, al proceder a la reliquidación de la deuda materia de autos subsistente, proceder al cálculo de intereses conforme con el Índice de Precios al Consumidor tal como lo indica dicha norma.

Que finalmente, cabe precisar que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, tal como se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 0519-2015-EF/TF (foja 1405).

Con los vocales Falconí Sinche, Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

1. Declarar **NULAS** la Resolución de Determinación N° 012-003-0004187 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004178, así como la Resolución de Intendencia N° 0150140007782 de 27 de noviembre de 2008 en tales extremos.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140007782 de 27 de noviembre de 2008, en el extremo referido a los reparos por notas de crédito por devolución de productos terminados, baja de activo fijo y gastos de publicidad en el exterior, así como con relación a la Resolución de Multa N° 012-002-0004177, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0004189 y la Resolución de Multa N° 012-002-0004180 y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA

FALCONÍ SINCHE
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
HL/HLL/CM/mpe.