



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

EXPEDIENTE Nº : 12862-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de octubre de 2018

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) Nº , contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140009217 emitida el 31 de agosto de 2010 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014376 y 012-003-0014377, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y por distribución de dividendos correspondiente al período diciembre de 2005, y en las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0013184 y 012-002-0013186, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178 y el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que respecto al pago de remuneración a su accionista, la recurrente sostiene que las remuneraciones del accionista – trabajador no pueden determinarse conforme a los conceptos considerados como renta de quinta categoría en la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que de acuerdo con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, está prohibida la interpretación extensiva de las normas tributarias, citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 1425-5-2005, 9179-4-2008 y 3495-7-2008.

Que en cuanto al reparo por faltante de inventario, señala que el Informe Técnico de mermas que presentó cumple todos los requisitos exigidos por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, además de haber sido presentado a tiempo durante el procedimiento de fiscalización, siendo que el hecho que dicho informe no tenga como subtítulo o acápite la palabra "pruebas" no significa que no contenga las pruebas realizadas para determinar la merma, pues cuenta con estadísticas referenciales, información específica de la empresa y evaluaciones realizadas en base a la investigación realizada por el profesional que elaboró dicho informe. Precisa que no se encuentra regulado normativamente que tal informe deba tener algún formato específico. Adicionalmente, solicita la inaplicación del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que afecta su derecho de propiedad y los principios de verdad material, no confiscatoriedad y reserva de ley.

Que con relación al reparo por gastos por préstamos bancarios, indica que en etapa de fiscalización la Administración concluyó que algunos de dichos préstamos no se encontraban sustentados en comprobantes de pago o en ellos no se discriminaba el monto del préstamo del monto de los intereses y otros conceptos, no obstante, en la etapa de reclamación ha señalado como motivo del reparo que dichos gastos no cumplen con el principio de causalidad.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos por intereses y préstamos no sustentados, exceso de pago de remuneración de accionista y el costo por diferencia de inventario en las importaciones no sustentada, así como también reparó la base de cálculo del Impuesto a la Renta por dividendos de diciembre de 2005 por el citado exceso de pago de remuneración de accionista.

Que precisa que al ser la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, renta de quinta categoría, esta debe computarse para efectos de determinar el valor de mercado de la remuneración del accionista – trabajador, conforme con el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 19-A de su reglamento; que la diferencia de inventario en las importaciones de cloruro de potasio granular observada, califica como merma, y por tanto, para su deducción, era necesaria la presentación del informe técnico en los términos expuestos por el numeral 1 del inciso c) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta; y que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no sustentó los gastos por préstamos bancarios con los comprobantes de pago correspondientes y no acreditó la causalidad de los mismos.

1



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

Que en el presente caso, mediante la Carta Nº 07001128390-01 SUNAT y Requerimiento Nº 0122070000339 (folios 2342, 2240 a 2244), la Administración inició un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, emitiendo las siguientes resoluciones de determinación y de multa¹:

1. Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (folios 2597 a 2619), reparo al gasto por exceso del valor de mercado de remuneraciones, por intereses y préstamos no sustentados y el costo por diferencia de inventario en las importaciones no sustentada.
2. Resolución de Determinación Nº 012-003-0014377 por Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 (folios 2620 a 2627) al determinar dividendos por exceso en el valor de mercado de remuneraciones.
3. Resoluciones de Multa Nº 012-002-0013184 y 012-002-0013186, emitidas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 y numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario (folios 2522, 2523, 2526 y 2527).

Que en tal sentido, es materia de controversia en el presente caso determinar si los referidos valores han sido emitidos conforme a ley.

Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 - Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de 2005

Exceso en valor de mercado de remuneraciones

Que de los Anexos Nº 2 y 5 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 (folios 2605 a 2609 y 2617) se observa que la Administración reparó el gasto por exceso de valor de mercado de remuneraciones del accionista el cual calificó como dividendo, amparándose en el Resultado del Requerimiento Nº 0122070001702, estableciendo como base legal, entre otros el inciso n) del artículo 37 y el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo A al Requerimiento Nº 0122070001702 (folio 2131), la Administración requirió a la recurrente que presentara y/o exhibiera documentación referente al exceso de pago de las remuneraciones del accionista ², indicando que de la verificación del Libro Diario, Libro Mayor, Planilla de remuneraciones, medios magnéticos y papeles de trabajo de adiciones y deducciones presentados por la recurrente, advirtió que dicho accionista, quien ejerce el cargo de gerente general, recibió pagos por remuneraciones y participación de utilidades en el ejercicio 2005, los cuales fueron considerados para efectos de determinar el citado reparo por exceso de remuneración, según se advierte de los Anexos 1 y 1.1 al Requerimiento Nº 0122070001702 (folios 2127 y 2128).

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 3 de diciembre de 2017 (folios 2106 a 2112), en el que señaló, entre otros, que la definición de remuneración del accionista – trabajador, para efectos de la determinación del citado reparo, no debe ser entendida en los términos del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta que regula las rentas de quinta categoría, por lo que no se debe considerar a la participación del accionista en las utilidades de la empresa, como parte de las remuneraciones de dicho accionista.

Que del Punto 1 del Anexo A al Resultado del Requerimiento Nº 0122070001702 (folios 2122 y 2123), se observa que la Administración dejó constancia del escrito de la recurrente y formuló el reparo por exceso de remuneración respecto del citado accionista.

¹ También emitió la Resolución de Multa Nº 012-002-0013185 (folios 2122 y 2123), girada por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, no obstante dicho valor fue dejado sin efecto en la resolución apelada, por lo que no ha sido materia de apelación.

² Si bien en el Anexo A al Resultado del Requerimiento Nº 0122070001702 (folio 2131) la Administración indica como nombre del accionista, ello se trata de un error material, advirtiéndose de autos que se refiere al accionista



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

Que de autos se observa que para efectos de determinar el presente reparo por exceso de remuneración del accionista, la Administración ha considerado como parte de la remuneración anual del accionista la participación que tuvo en las utilidades de la recurrente en el ejercicio 2005.

Que el inciso n) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, señalaba que son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 07719-4-2005 y 17792-8-2012, entre otras, que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Decreto Legislativo Nº 892 que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, indica en su artículo 2 que la participación se efectuaría mediante la distribución de un porcentaje de la renta neta anual antes de impuestos, el cual se distribuiría de la siguiente forma: a) 50% distribuido en función a los días real y efectivamente laborados por cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador; y b) 50% distribuido en proporción a las remuneraciones de cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio, con el límite máximo de 18 remuneraciones mensuales vigentes del trabajador.

Que los artículos 7 y 10 de la misma norma, precisan que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que según el artículo 7 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650.

Que el inciso b) del referido artículo 19 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650, señala que no se consideran remuneraciones computables cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa.

Que de las normas expuestas, se aprecia que la participación de los trabajadores en las utilidades de una empresa generadora de rentas de tercera categoría constituye una prestación obligatoria, reconocida constitucionalmente³, otorgada conforme con las condiciones, requisitos y límites establecidos por las normas

³ El artículo 29 de la Constitución Política del Perú, señala que el Estado reconoce el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa y promueve otras formas de participación.



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

especiales que regulan su otorgamiento, y que para el trabajador constituye renta de quinta categoría aun cuando no tenga el carácter de remuneración

Que, asimismo, dicha participación de los trabajadores constituye un gasto deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría de acuerdo con los artículos 7 y 10 del Decreto Legislativo Nº 892, anteriormente glosado, y no se encuentra sujeto a límites por esta norma ni por la norma especial contenida en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁴.

Que el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que están sujetos a valor de mercado las remuneraciones de los trabajadores accionistas, y si bien la participación de utilidades de los trabajadores es considerada renta de quinta categoría, no se observa que dicho inciso se remita a lo dispuesto por el referido artículo 34 a efectos de establecer los conceptos que deben ser incluidos a fin de calcular el valor de mercado de las remuneraciones del accionista, debiendo precisarse que todos los conceptos señalados en el referido artículo 34 no constituyen necesariamente casos de remuneraciones, como se advierte del inciso b) sobre rentas vitalicias o el inciso c), precisamente con respecto de la participación de los trabajadores.

Que de lo expuesto se advierte que la participación de utilidades de los trabajadores tiene naturaleza distinta a la de las remuneraciones que perciben estos.

Que atendiendo a la naturaleza de la participación en las utilidades de los trabajadores, considerando asimismo que respecto de dicho concepto no se ha establecido un límite que implique un exceso para su deducibilidad en la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, como sí se ha establecido para las remuneraciones que perciba el trabajador accionista, y teniendo en cuenta que esta participación no tiene el carácter de remuneración, la citada participación no debió ser incluida por la Administración en la base de cálculo de las remuneraciones de

Que por lo expuesto, no se advierte que la Administración hubiera cumplido con efectuar el cálculo del exceso de la remuneración del referido accionista, en los términos del inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en el extremo del reparo bajo análisis.

Faltante de inventario en las importaciones sin sustento

Que de los Anexos Nº 2 y 5 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 (folios 2597 a 2604 y 2617) se observa que la Administración reparó el costo por faltante de inventario sin sustento, señalando que dicho reparo se sustenta en el Resultado del Requerimiento Nº 0122070001702, y estableciendo como base legal, entre otros, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo A al Requerimiento Nº 0122070001702 (folios 2129 y 2130), la Administración requirió a la recurrente que sustentara legal y documentariamente la diferencia de inventario existente entre el peso facturado por el proveedor y el peso en almacén respecto de la importación de fertilizantes de cloruro de potasio granular a granel (materia prima), transportado en la en el periodo 1 al 20 de junio de 2005, cuyo detalle se expone en el Anexo 3 del anotado requerimiento (folio 2125), conforme al detalle siguiente:

Puerto	Cantidad Factura T.M.	Proveedor Factura Nº	Almacén	Recepción	Cantidad Almacén	Diferencia T.M.
Callao	1 250 000	S7008	-	01/06/2005	1 250 000	
	9 100 000	S7006		08/06/2005	500 060	

⁴ "Los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio".

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

		S7006		08/06/2005	6 079 340	
		S7006		09/06/2005	2 555 590	
	10 350 000				10 384 990	(34 99)
Matarani	500 000	S7010		01/06/2005	500 000	
	2 750 000	S7012		11/06/2005	2 337 360	
		S7012		11/06/2005	250 000	
	3 250 000				3 087 360	162 64
Salaverry	500 000	S7002		01/06/2005	500 000	
	1 500 000	S7004		01/06/2005	1 500 000	
	4 000 000	S7000		04/06/2005	400 000	
		S7000		04/06/2005	520 750	
				05/06/2005	3 118 460	
	6 000 000				6 039 210	(39 21)
Totál Diferencia T.M.						188 44

T.M.: Toneladas Métricas

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 3 de diciembre de 2007 (folios 2106 a 2112), en el que señaló, entre otros, que las diferencias observadas en el desembarque de los puertos de Salaverry, Callao y Matarani, consignados en el anotado Anexo 3, corresponde a una sola operación de importación de 19 600 Toneladas Métricas de cloruro de potasio granular a granel conforme a la Orden de Compra N° 001-0001345; que el faltante determinado fue absorbido por el costo de compra de la mercadería recibida; y que la diferencia observada no requiere ser acreditada por encontrarse dentro de los parámetros normales de variación en el peso en el traslado y manipuleo de toda carga a granel. Asimismo, presentó el Informe de 20 de junio de 2005 en el que el ajustador de seguros señala que no hay nada que reclamar al seguro por ser el importe menor al deducible equivalente al 0,9% del valor asegurado (folios 1580 a 1581), siendo que la recurrente indicó que dicha diferencia no asegurada fue prorrateada por la cantidad de producto recibido en su almacén.

Que de Punto 3 del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0122070001702 (folios 2118 a 2121), se observa que la Administración dejó constancia del escrito de la recurrente, y señaló, entre otros, que del citado Informe se aprecia que en la referida operación de importación, existen diferencias entre el peso descargado y el peso recibido, no indicándose las causas que ocasionaron los faltantes del producto importado, siendo que dicho faltante afecta a resultados a través del costo de ventas como parte del costo del producto, los cuales han sido vendidos antes del despacho a consumo (como materia prima) y en ventas nacionales (productos terminados).

Que asimismo, indicó que la pérdida física sufrida en productos a granel que corresponda a condiciones de traslado que afectan los bienes por las características de estos califica como merma, por ende debía ser acreditada a través de la presentación del informe técnico respectivo, conforme a lo dispuesto por el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el que no fue exhibido por la recurrente, por lo que observó dicho faltante de inventario por carecer de sustento.

Q. f. 5



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

Que mediante escrito de 2 de enero de 2008, la recurrente presentó copia del Informe de Merma de Fertilizantes del ejercicio 2005 emitido por la empresa . elaborado en el año 2007, suscrito por el . CIP Nº (folios 2410 a 2443).

Que sobre el particular, la Administración señaló que de la verificación del informe técnico presentado por la recurrente, advirtió que si bien en él se explica la metodología aplicada, no contiene las pruebas realizadas que permitan establecer la variación de peso detectada entre lo facturado y lo registrado en el desembarco – recepción en el ingreso al almacén, requisito que exige la norma reglamentaria para admitir la acreditación de las mermas (folio 2736).

Que el segundo párrafo del artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. 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. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley. 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. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que al respecto, debe indicarse que conforme con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, son deducibles de la renta bruta de tercera categoría, entre otras, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, prescribe que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias, dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1). Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Esta disposición agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente que contenga por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción; y tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución Nº 01932-5-2004 lo que se pretende con el referido informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisando la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración.

Que al respecto, en la Resolución Nº 9868-3-2010 este Tribunal ha establecido que a fin de acreditar la merma no basta que el contribuyente presente el informe técnico elaborado por profesional colegiado independiente, sino que en dicho informe debe establecerse la metodología empleada y las pruebas realizadas, de lo contrario la merma no se tendrá por debidamente acreditada. A su vez, en la Resolución Nº 1804-1-2006 se ha indicado que el Informe Técnico de mermas de existencias debe precisar en qué consistió la evaluación realizada, e indicar en forma específica cuáles fueron las condiciones en que ésta fue realizada y en qué oportunidad.



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

Que atendiendo a las normas y criterios jurisprudenciales glosados, se tiene que la merma implica una pérdida física, ya sea en el volumen, peso o cantidad de las existencias, cuya causa puede deberse a la naturaleza de las existencias y/o al proceso productivo o de comercialización, correspondiendo su acreditación mediante informe técnico que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas.

Que estando a lo expuesto, corresponde verificar si en el caso materia de análisis el informe técnico presentado por la recurrente cumplía con los requisitos para sustentar la merma materia de acotación, siendo que la recurrente alega que el mismo cumple con dichos requisitos.

Que del análisis del Informe de Merma de Fertilizantes del ejercicio 2005 (folios 2410 a 2443) presentado por la recurrente, se aprecia que si bien indica cuál es la metodología utilizada para el desarrollo de dicho informe, como es la recepción de información sobre importaciones realizadas por la empresa en el año 2005, investigación y ubicación de referencias sobre los procesos de manipuleo de productos a granel, análisis general de los datos recopilados y finalmente la elaboración del informe; no obstante, no se hace referencia a qué pruebas se realizaron para determinar la merma en el caso concreto de la recurrente, observándose que en el rubro "investigación y referencias" contiene información genérica, remitiéndose a los anexos 1 a 3 del citado informe en los que se aprecia el extracto de un documento elaborado por la Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO) referido al uso del fertilizantes por cultivo en Argentina, una tabla referencial de transporte a granel de Uruguay, y el texto de la tabla referencial de transporte a granel y del procedimiento INTA -PG.09 Manifiesto de Carga.

Que en tal sentido, dicho documento no contiene las pruebas realizadas, conforme lo dispuesto en las normas antes glosadas, por lo que la merma indicada por la recurrente no se encuentra debidamente acreditada.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente no cumplió con sustentar la citada diferencia, al no acreditar debidamente la merma observada, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los diversos argumentos esgrimidos por la recurrente respecto a que se inaplique el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al considerar que afecta su derecho de propiedad y los principios de verdad material, no confiscatoriedad y reserva de ley, cabe señalar, en primer lugar que no se aprecia que dicho artículo vulnere lo dispuesto en la ley del Impuesto a la Renta ni que se haya atentado contra el principio de verdad material en los términos previstos en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, ni se ha probado en qué forma se producen tales afectaciones, por lo que tal argumento carece de sustento, y, en segundo lugar respecto a que el artículo referido vulnera el derecho de propiedad y el principio de confiscatoriedad debe precisarse que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos como el Tribunal Fiscal, a realizar el control difuso, por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad solicitado.

Intereses y Gastos de Préstamos

Que de lo actuado se advierte que mediante el punto 1 del Anexo A al Requerimiento Nº 0122070001466 (folio 2182), la Administración solicitó a la recurrente que sustente documentariamente los intereses y gastos de préstamos anotados en la cuenta contable 976711, detallados en el Anexo 1 a dicho requerimiento (folio 2176 a 2180), con contratos, calendarios de pago, tasas de intereses pactadas, notas y documentos bancarios, asientos de diario, flujo de caja, precisando el uso y destino de los fondos obtenidos de dichos préstamos para efectos de la generación de rentas gravadas y mantenimiento de la fuente productora de renta gravada.

Que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó diversos escritos:

- Escrito de 30 de octubre de 2007 (folios 2146 a 2151), al que adjuntó cuadros detallados que contienen la fecha, importe por préstamo, amortizaciones, tasa de importe de interés y el destino de los montos recibidos,

Q. f. A. 7



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

los cuales fueron utilizados para la adquisición de fertilizantes, siendo su giro de negocio la importación y venta de fertilizantes (folios 1023 a 1025), así como también adjuntó el flujo de caja mensual del año 2005 (folio 1029).

- Escrito de 5 de noviembre de 2007 (folio 2144), al que adjuntó por medios magnéticos el detalle de la Cuenta 976711 y el flujo de caja del ejercicio 2005, entre otros (folio 2144).
- Asimismo, la recurrente exhibió copia de notas de cargo bancario, documentos bancarios y cartas a bancos relacionados a préstamos bancarios, entre otros (folios 181 a 694)

Que la Administración dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (folios 2167 y 2168), que la recurrente anotó en la cuenta contable 976711 – Intereses y Gastos de Préstamos, provisiones y conceptos por intereses que no tienen comprobante de pago emitidos por bancos e instituciones financieras, por lo que observó la deducción de dichos gastos, sustentándose únicamente en lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT.

Que en el Anexo 5 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 (folios 2609 a 2613), se observa que la Administración señaló como motivo determinante del reparo: *"La Administración Tributaria considera que los gastos incurridos por concepto de provisiones, intereses y gastos de préstamos contabilizados en la cuenta contables 9767611 no son deducibles del Impuesto a la Renta al no haber presentado y/o exhibido el contribuyente los Comprobantes de Pago que sustentan dichas provisiones"*, señalando únicamente como base legal el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta⁵ y el Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT

Que asimismo se indica que: *"(...) Por lo expuesto se determina reparos al Impuesto a la Renta porque el contribuyente no presentó y/o exhibió Comprobante de Pago de los conceptos contabilizados como provisiones, Intereses y Gastos de Préstamos según se detalló en el Anexo Nº 1 del Resultado de Requerimiento Nº 0122070001466 y en el Anexo 4 de la presente Resolución de Determinación"*.

Que, sin embargo, en instancia de reclamación la Administración precisó que la controversia radicaba en la falta de acreditación de la causalidad de los intereses y gastos de préstamos observados, conforme con lo dispuesto por el artículo 37 de la citada ley⁶, en este sentido, señaló:

"De lo expuesto, podemos concluir que el contribuyente no cumplió con exhibir y acreditar la causalidad de los intereses y gastos de préstamos materia de controversia, a efecto de establecer que éstos estuvieran vinculados con la generación o mantenimiento de la fuente generadora de la renta."

"(...) la documentación presentada: respuestas a las cartas s/n de fecha 27 y 28 de diciembre de 2007 al , no desvirtúan los reparos formulados (...)"

Conforme se aprecia. Los citados documentos no demuestran la causalidad del gasto según lo dispuesto en el artículo 37º de la LIR."

Que, conforme a lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, y de acuerdo

⁵ El inciso j) del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de Tercera Categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

⁶ De conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

al segundo párrafo del citado artículo⁷, mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 8767-1-2016 y 2940-1-2017, ha establecido que si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que en consecuencia, se aprecia que lo expresado por la Administración en la resolución apelada difiere de lo establecido en el Resultado de Requerimiento Nº 0122070001466 y en la resolución de determinación emitida, en las que la Administración concluyó que dichos gastos fueron observados exclusivamente por no contar con los comprobantes de pago respectivos citando como base legal el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin haber observado la falta de acreditación de la relación causal entre los gastos y la generación de renta.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración modificó el fundamento del reparo bajo análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo. Asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, siendo que el reparo al no encontrarse debidamente sustentado, corresponde levantarlo y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada en este extremo⁸.

Que habiéndose declarado nulo el extremo del reparo por intereses y gastos de préstamos, levantado el reparo por exceso en el valor de mercado de remuneraciones y mantenido el reparo por faltante de inventario en las importaciones sin sustento, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376.

Resolución de Determinación Nº 012-003-0014377 - Dividendos por exceso en el valor de mercado de remuneraciones de diciembre de 2005

Que la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014377 (folios 2620 a 2627) fue emitida por la tasa del 4.1% del Impuesto a la Renta correspondiente al periodo diciembre de 2005, aplicable a los dividendos a cargo del accionista de la recurrente, proveniente del exceso del valor de mercado de sus remuneraciones.

Que el segundo párrafo del inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que en el caso que las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso h) del artículo 24-A de la citada ley establece que se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, el importe de la remuneración del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas

⁷ De acuerdo al texto incorporado por el artículo 33 del Decreto Legislativo Nº 981, publicado el 15 de marzo de 2007.

⁸ Mediante Actas de Reunión de Sala Plena Nº 2017-05, 2016-04, 2015-01, 2014-22, 2013-31 y 2010-06 de 24 de marzo de 2017, 19 de febrero de 2016, 20 de enero de 2015, 24 de octubre de 2014, 21 de octubre de 2013 y 17 de mayo de 2010, se modificó el Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 69 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, corresponde declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor.



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado.

Que el artículo 73-A de la anotada ley dispone que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 de la misma ley que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4.1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Que el inciso e) del numeral 3 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que, en todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado en el plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias del mes de diciembre, a través de la retención que efectuará el pagador de la renta.

Que toda vez que la Resolución de Determinación N° 012-003-0014377 se sustenta en el reparo al valor de mercado de remuneraciones del accionista Timoteo Requejo Mego, el que ha sido levantado en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dicho valor.

Resolución de Multa N° 012-002-0013186 - Infracción del numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario

Que el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracción no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0013186 (folio 2522 y 2523) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 por no efectuarse las retenciones del Impuesto a la Renta sobre los dividendos a cargo del accionista de la recurrente, , provenientes del exceso del valor de mercado de sus remuneraciones.

Que toda vez que el referido valor se origina en el citado reparo al valor de mercado de remuneraciones, el que ha sido levantado en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la citada sanción.

Resolución de Multa N° 012-002-0013184 - Infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0013184 (folios 2526 y 2527) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, que señala que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la citada resolución de multa fue emitida en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0014376, los cuales han sido en un extremo levantado, en otro mantenido y en otro declarado nulo por esta instancia, por lo que corresponde que la Administración tenga en cuenta dicho pronunciamiento respecto a la resolución de multa impugnada, y efectúe la reliquidación de la sanción correspondiente.

CP. P. A. 10



Tribunal Fiscal

Nº 07590-9-2018

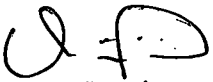
Que el informe oral se realizó con la presencia de las partes, conforme se acredita con la Constancia del Informe Oral Nº 1392-2018-EF/TF.

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el Sarmiento Díaz.

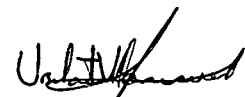
RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 0150140009217 emitida el 31 de agosto de 2010, en el extremo referido al reparo por intereses y gastos de préstamos contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 y en la parte que dicho reparo incide en el saldo aumentado indebidamente contenido en la Resolución de Multa Nº 012-002-0013184, y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores en cuanto al citado reparo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140009217 en el extremo referido al reparo por exceso en el límite de remuneraciones contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014376 y en la parte que dicho reparo incide en el saldo aumentado indebidamente contenido en la Resolución de Multa Nº 012-002-0013184, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140009217 en el extremo del reparo por retenciones por dividendos por exceso en el valor de mercado de remuneraciones contenido en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014377, y respecto de la Resolución de Multa Nº 012-002-0013186, **DEJANDO SIN EFECTO** dichos valores.

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


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


VILLANUEVA ARIAS
VOCAL


Horta Llanos
Secretario Relator
SD/HLL/mpe.