



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

EXPEDIENTE N° : 20056-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 20 de enero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de octubre de 2014, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de marzo a julio y setiembre de 2011, y la Resolución de Multa N° , girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Carta N° SUNAT¹ y Requerimiento N° (fojas 316 y 317)², la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, entre otros³, por: (i) Gastos devengados en el ejercicio 2010 en el extremo vinculado a los gastos provisionados de , (ii) Gastos registrados sin contar con documentación sustentatoria referidos a la cuenta “Envases Diferidos”, (iii) Gastos registrados sin contar con la documentación sustentatoria referidos a la cuenta “Envases Rotos en Producción” y (iv) Bonificación a trabajadores por rendimiento no sustentadas, razón por la que se emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 583 a 585).

¹ Vinculada a la Orden de Fiscalización N° de 11 de junio de 2014 (foja 321)

² Notificados el 2 de enero de 2013 (foja 318), en el domicilio fiscal de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 994), mediante acuse de recibo, dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió dicha diligencia, conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que establecía 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, y el acuse de recibo deberá 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; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

³ Cabe indicar que en el recurso de apelación la recurrente no impugna los reparos por exceso de depreciación del activo fijo, gastos devengados en el ejercicio 2010 en el extremo vinculado a los gastos no provisionados, gastos sustentados con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes con la condición de No Habidos, gastos que no cumplen con el criterio de generalidad y que constituyen liberalidad referidos a “Bonificación por Fallecimiento de Trabajador”, destrucción de mercaderías enviadas al gasto sin observar los requisitos establecidos y destrucción de productos enviados al gasto sin observar los requisitos establecidos, de modo que tales aspectos no son materia de pronunciamiento en la presente instancia (mediante escrito ampliatorio del recurso de reclamación (fojas 896 a 900), la recurrente aceptó los referidos reparos).

Firmado Digitalmente por
SARMIENTO DIAZ Jorge
Orlando FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/01/2023 16:12:50
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTAS LIZARZABURU
Martha Cristina FAU
20131370645 soft
Fecha: 30/01/2023 10:24:28
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VÁSQUEZ ROSALES Williams
Alberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/01/2023 11:01:23
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 00592-8-2023

Que, asimismo, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 (fojas 595 a 611 y 629 a 645).

Que, además, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de marzo a julio y setiembre de 2011⁴ (fojas 587 a 593 y 613 a 627).

Que, de igual manera, la Administración detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, lo que motivó la emisión de la Resolución de Multa N° (fojas 580 y 581), vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que, en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los valores impugnados se encuentran arreglados a ley.

Resoluciones de Determinación N°

Que es pertinente mencionar que del escrito de apelación, se aprecia que la recurrente no desvirtúa tales valores, siendo que inclusive conforme anotó la propia Administración mediante la apelada, la recurrente procedió con el pago de dichas resoluciones de determinación, por lo que procede a confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N°

– Impuesto a la Renta del ejercicio 2011

Gastos devengados en el ejercicio 2010 en el extremo vinculado a los gastos provisionados de

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que los recibos por concepto de servicios públicos de energía eléctrica y agua fueron emitidos en enero de 2011, por lo que, al contar recién en dicho período con los comprobantes de pago respectivos, procedió a provisionar dicho gasto en el ejercicio 2010 y deducirlo en el ejercicio 2011, de conformidad con lo establecido en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00915-5-2004 y 15231-10-2011.

Que alega que la apelada adolece de nulidad por considerar que presentó medios probatorios extemporáneos sin haberse acreditado el pago o carta fianza, toda vez que, mediante reunión realizada el 13 de agosto y correo electrónico de 14 de agosto de 2014, el agente fiscalizador indicó expresamente que el único medio probatorio considerado extemporáneo correspondía al reparo de bonificación por rendimiento, situación que lo hizo caer en indefensión.

Que señala que mientras existan hechos que probar la Administración debe permitir al contribuyente la actuación de los medios probatorios pertinentes a fin que se lleve a cabo un debido procedimiento legal. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08619-8-2009.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó o presentó sus descargos al reparo dentro del plazo establecido por el Requerimiento N° siendo que extemporáneamente presentó medios probatorios y sus descargos, pero sin haber acreditado el pago previo o carta fianza que permita evaluar dicha documentación.

Análisis

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° (foja 584), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, entre otros, por

⁴ Cabe indicar que en el recurso de apelación la recurrente no impugna las acotaciones que originaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° de modo que tales aspectos no son materia de pronunciamiento en la presente instancia. Mediante escrito ampliatorio de la reclamación (foja 895), la recurrente aceptó las acotaciones que originaron la emisión de las resoluciones de determinación procediendo al pago de las mismas (foja 910).



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

gastos devengados en el ejercicio 2010 en el extremo vinculado a los gastos provisionados de , por el importe de S/ 150 413,00, consignando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, establecía que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que según el último párrafo del aludido artículo 57, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que en la Resolución N° , este Tribunal ha señalado que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

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

Que de otro lado, en la Resolución N° este Tribunal ha precisado que para determinar la oportunidad de la deducción de un gasto, debe determinarse en qué momento se da su utilización o provecho.

Que en ese sentido, los elementos determinantes para definir el ejercicio al que se imputará el gasto son determinar que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto originado en el momento en que se genera la obligación de pagarlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo; que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo; no siendo un condicionante para su devengo, ni la fecha en que se emitió o recibió dicho comprobante de pago, ni la fecha de su registro contable.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 293), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente que fueron observados, entre otros, los servicios de energía eléctrica y agua prestados por , al corresponder a gastos devengados en el ejercicio 2010, según se detalla en el Anexo N° 02 adjunto (fojas 285 y 286), por lo que no procedía su deducción en el ejercicio 2011, requiriéndole que presentara su descargo correspondiente

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 275), la Administración señaló que la recurrente no se pronunció dentro del plazo otorgado, por lo que mantuvo la observación a la renta neta imponible del ejercicio 2011, respecto de los gastos devengados en el ejercicio 2010 por el importe de S/ 150 413,00.

Que de la revisión de los recibos observados, se advierte que fueron emitidos por y , los días 21 y 31 de diciembre de 2010 y 5 de enero de 2011, y consignan como descripción de su emisión "Periodo/Ciclo: Diciembre 2010" y "Consumo Dic-2010" (fojas 32 a 40, 54, 55 y 74 a 83).

Que, en consecuencia, toda vez que se detectó que dichos gastos correspondían al ejercicio 2010, por tratarse de servicios utilizados en tal ejercicio, y respecto de los cuales se había generado la obligación de pagarlos, conforme con el principio de lo devengado, no procedía la deducción de los citados gastos en el ejercicio 2011, debiendo precisarse que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, la fecha en que se emitió o recibió el comprobante de pago no es un condicionante para el devengo del gasto, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

Que respecto a los medios probatorios contenidos en el escrito de 30 de abril de 2014, debe indicarse que, conforme se ha señalado precedentemente, el Requerimiento N° fue emitido al amparo de lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, señalándose que los descargos respectivos debían ser presentados al agente fiscalizador el 23 de abril de 2014, por lo que, conforme con el artículo 9 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, el referido requerimiento se cerró en la mencionada fecha y, en tal sentido, dichos medios probatorios no fueron presentados y/o exhibidos en la etapa de fiscalización, pese a haber sido requeridos por la Administración, por tal razón, en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, no correspondía que fueran admitidos en la instancia de reclamación, ni en esta instancia, siendo además que no se acreditó la cancelación del monto impugnado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza bancaria o que la omisión en la presentación de dichos medios probatorios no se generó por su causa, por lo que no cumplió con los requisitos señalados en la citada norma para la admisión de los mismos como medios probatorios extemporáneos.

Que no obstante lo anterior, en la apelada, la Administración constató que los documentos presentados mediante escrito de 30 de abril de 2014 no acreditaban la aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo del caso precisar que de autos se verifica que dichos documentos consistían en cuadros con el detalle de las provisiones realizadas en diciembre de 2010 y sus asientos contables de ajuste efectuados en enero de 2011, por lo que no se encuentra acreditado que la recurrente no hubiese podido conocer los referidos gastos oportunamente por razones ajenas a ella; en tal sentido, no se verifica vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, por lo que la nulidad alegada carece de sustento.

Que finalmente, en cuanto a las Resoluciones N° cabe señalar que no resultan aplicables al caso de autos por tratarse de supuestos distintos, pues en ellas se analizó la restricción de la deducción del gasto establecida por el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Gastos registrados sin contar con documentación sustentatoria referidos a la cuenta “Envases Diferidos”

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, durante el procedimiento de fiscalización, cumplió con presentar un CD-R con el análisis mensual de la cuenta 38912 “Diferimiento Costo de Envases Largo Plazo”, y que mediante escrito de 30 de abril de 2014 explicó que el diferimiento de envases era una estrategia comercial de publicidad a fin de obtener una mejor colocación en el mercado y la fidelización de sus consumidores, la cual consistía en la venta de los envases retornables que habían sido entregados al mercado con la venta del producto, por lo que el envase se dejaba de considerar como un activo fijo y de depreciarse, siendo considerado su costo como un gasto deducible, de conformidad con el inciso a) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que alega que la apelada adolece de nulidad por considerar que presentó medios probatorios extemporáneos sin haberse acreditado el pago o carta fianza, toda vez que, mediante reunión realizada el 13 de agosto y correo electrónico de 14 de agosto de 2014, el agente fiscalizador indicó expresamente que el único medio probatorio considerado extemporáneo correspondía al reparo de bonificación por rendimiento, situación que lo hizo caer en indefensión.

Que manifiesta que en la reunión llevada a cabo el 13 de agosto de 2014 se le explicó la dinámica de la introducción de envases al supervisor y agente fiscalizador, quienes afirmaron haberla entendido a cabalidad por lo que no era necesario exhibirles nuestro registro de ventas y los originales de los comprobantes de pago de ventas.

Que refiere que la Administración pretende interpretar que la transferencia de envases únicamente se realizaba durante la introducción de nuevos productos, lo cual no es cierto, puesto que dicha práctica también era utilizada para la fidelización de sus consumidores.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala la recurrente se limitó a presentar un CD-R en el cual se ha consignado un archivo denominado “389120000 – 2011 JR3 Diferimiento de Envases”, en donde sólo se observa un



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

análisis mensual numérico de la cuenta 38912 “Diferimiento Costo de Envases Largo Plazo”,

Que menciona que la recurrente presentó documentación con posterioridad al plazo otorgado mediante el Requerimiento N° , emitido en virtud a lo previsto por el artículo 75 del Código Tributario, por lo que no se tomó en cuenta dicha respuesta.

Análisis

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° (foja 584), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, entre otros, por gastos registrados sin contar con documentación sustentatoria referidos a la cuenta “Envases Diferidos”, por el importe de S/ 913 611,00, consignando como base legal los artículos 20 y primer párrafo del 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1112, señalaba que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que conforme con el principio de asociación o de correlación de ingresos y gastos, para deducir el costo en un ejercicio deben vincularse las erogaciones incurridas, con el período de generación del ingreso relacionado a tal erogación, conforme se ha señalado reiteradamente por este Tribunal⁵.

Que en la Resolución N° se señala que de la aplicación del principio del devengado y del concepto de asociación de ingresos y gastos, se tiene que es necesario vincular los ingresos con todos los gastos en los cuales se incurre para la generación del mismo, por lo que, en caso los gastos incurridos por la recurrente se encuentren vinculados a ingresos que se devengarían en periodos futuros, correspondía que tales gastos se trataran como diferidos y afecten resultados recién en el ejercicio en que se reconozcan los ingresos vinculados a tales erogaciones.

Que, por su parte, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 303), la Administración indicó a la recurrente que, de la revisión de sus libros y registros contables, se observó la deducción de los gastos registrados en la cuenta “Envases Diferidos” por el importe de S/ 913 610,79, por lo que le solicitó que explicara detalladamente en qué consistía la naturaleza de dicho gasto señalando la base legal respectiva para su deducción, y que presentara la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 297) la Administración señaló que la recurrente se limitó a presentar un CD-R conteniendo un archivo en el que se observó un análisis mensual numérico de la cuenta 38912 “Diferimiento Costo de Envases Largo Plazo”, por lo que dejó constancia que la recurrente no cumplió con explicar la naturaleza del gasto registrado en la cuenta “Envases Diferidos” señalando la base legal respectiva, ni presentar y/o exhibir la documentación sustentatoria correspondiente.

Que posteriormente, mediante el punto 4 del Requerimiento N° (fojas 292 y 293), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada por la deducción de los gastos registrados en la cuenta “Envases Diferidos”, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (foja 275), la Administración indicó que la recurrente no se pronunció dentro del plazo otorgado, por lo que mantuvo la observación a la renta neta imponible del ejercicio 2011, respecto a la deducción de los gastos registrados en la cuenta

⁵ Como en la Resolución N° 4737-9-2021.



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

“Envases Diferidos” por el importe de S/ 913 610,79.

Que del Resumen Estadístico de Fiscalización se verifica que la recurrente realizaba como actividad gravada la elaboración de bebidas no alcohólicas (foja 577).

Que de autos se advierte que la Administración requirió a la recurrente sustentar la deducción de los gastos registrados en la cuenta “Envases Diferidos”, precisando que debía explicar detalladamente en qué consistía la naturaleza de dicho gasto y señalar la base legal respectiva para su deducción, así como presentar la documentación sustentatoria correspondiente, a efectos de determinar su correcta deducción en el ejercicio 2011.

Que como señaló la Administración y se verifica de autos, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente no proporcionó información o documentación a fin de sustentar la deducción de los gastos registrados en la cuenta “Envases Diferidos”, debiendo precisarse que el CD-R proporcionado únicamente contiene un análisis mensual numérico de la cuenta 38912 “Diferimiento Costo de Envases Largo Plazo”; en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que, conforme se indicó anteriormente, los medios probatorios contenidos en el escrito de 30 de abril de 2014 no fueron presentados y/o exhibidos en la etapa de fiscalización, pese a haber sido requeridos por la Administración, por lo que, en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, no correspondía que fueran admitidos en la instancia de reclamación, ni en esta instancia; sin embargo, en la apelada, la Administración evaluó dicha información y señaló que la recurrente no acompañó su explicación con los medios probatorios correspondientes, siendo del caso precisar que de autos se aprecia que el reporte proporcionado (foja 502) es un cuadro con un análisis numérico similar al presentado en respuesta al Requerimiento N° , por lo que se verifica la recurrente no sustentó de manera idónea el gasto observado, como por ejemplo, mediante la presentación de una relación y/o muestra del universo de los comprobantes de pago que acrediten la transmisión de propiedad de los envases retornables (activo fijo de la recurrente) por parte de sus clientes, conforme lo indicado por la Administración; en tal sentido, no se encuentra acreditada vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, por lo que la nulidad alegada carece de sustento.

Que lo alegado respecto a que el supervisor y el agente fiscalizador afirmaron entender la dinámica de la introducción de envases, y que la transferencia de dichos envases se realizaba con la finalidad de introducir nuevos productos y fidelizar a sus consumidores, no resulta amparable, pues como se ha señalado anteriormente, la Administración reparó el gasto materia de análisis debido a que la recurrente no presentó la documentación que sustente sus explicaciones, esto es, la dinámica y los fines promocionales antes mencionados.

Gastos registrados sin contar con la documentación sustentatoria referidos a la cuenta “Envases Rotos en Producción”

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, mediante escrito de 30 de abril de 2014 y su recurso de reclamación, cumplió con señalar que la ruptura de los envases se producía en el proceso de envasado, llenado de producto terminado y encajonado del mismo, generándose la inutilización de dichos envases al no contar con los estándares de calidad para su venta, precisando además que presentó registros de su sistema SAP y que contaba con los informes técnicos de baja firmados por ingeniero colegiado, sin embargo, la Administración no se los requirió, por lo que dichos informes no fueron exhibidos.

Que alega que la apelada adolece de nulidad por considerar que presentó medios probatorios extemporáneos sin haberse acreditado el pago o carta fianza, toda vez que, mediante reunión realizada el 13 de agosto y correo electrónico de 14 de agosto de 2014, el agente fiscalizador indicó expresamente que el único medio probatorio considerado extemporáneo correspondía al reparo de bonificación por rendimiento, situación que lo hizo caer en indefensión.

Que refiere que en la reunión llevada a cabo el 13 de agosto de 2014, el supervisor y el agente fiscalizador le indicaron que no necesitaban medios probatorios adicionales para entender la deducción del gasto observado, por lo que, si posteriormente tuvieron dudas al respecto, debieron ejercer su facultad de



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

reexamen y realizar nuevas comprobaciones respecto del asunto controvertido, conforme con el artículo 127 del Código Tributario.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala la recurrente no presentó documento sustentatorio alguno conforme con lo establecido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, afirmando contar sólo con los registros en su sistema SAP.

Que menciona que la recurrente presentó documentación con posterioridad al plazo otorgado mediante el Requerimiento N° emitido en virtud a lo previsto por el artículo 75 del Código Tributario, por lo que no se tomó en cuenta dicha respuesta.

Análisis

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° (foja 584), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, entre otros, por gastos registrados sin contar con la documentación sustentatoria referidos a la cuenta “Envases Rotos en Producción”, por el importe de S/ 173 264,00, consignando como base legal el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento.

Que según el inciso f) del citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece 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 merma la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, siendo 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, el que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que es en tal sentido que este Tribunal en diversas resoluciones tales como las Resoluciones N° ha dejado establecido que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo o de comercialización o por causas inherentes a su naturaleza, en tanto que el desmedro implica una disminución en la calidad del bien, como productos dañados o defectuosos dentro del proceso.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N°, lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, 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 de conformidad con el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01804-1-2006, el informe técnico presentado a efectos de sustentar las mermas, debe ser elaborado en función a las evaluaciones realizadas y no únicamente sobre la base de los cuadros de análisis e informes de mermas proporcionados por la propia recurrente.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° (foja 303), la Administración indicó a la recurrente que, de la revisión de sus libros y registros contables, se observó, entre otros, la deducción de los gastos registrados en la cuenta “Envases Rotos en Producción” por el importe de S/ 173 263,94, por lo que, en aplicación a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, le solicitó que presentara la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (foja 297) la Administración señaló que la recurrente manifestó que no contaba con un documento escrito sustentando la rotura de envases en producción, limitándose a presentar los registros de su sistema SAP y describir los procesos en los que se



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

produce la ruptura de los envases, por lo que dejó constancia que la recurrente no cumplió con adjuntar algún documento que sustente los hechos descritos.

Que posteriormente, mediante el punto 6 del Requerimiento N° (fojas 291 y 292), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada por la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Envases Rotos en Producción", a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (foja 275), la Administración indicó que la recurrente no se pronunció dentro del plazo otorgado, por lo que mantuvo la observación a la renta neta imponible del ejercicio 2011, respecto a la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Envases Rotos en Producción" por el importe de S/ 173 263,94.

Que, conforme se ha señalado precedentemente, la recurrente realizaba como actividad gravada la elaboración de bebidas no alcohólicas (foja 577).

Que de autos se advierte que la Administración requirió a la recurrente sustentar la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Envases Rotos en Producción", de conformidad con lo establecido en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, para lo cual debía cumplir con presentar la documentación sustentatoria correspondiente.

Que como señaló la Administración y se verifica de autos, durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente señaló expresamente que no contaba con un documento escrito sustentando la rotura de envases en producción, limitándose a presentar los registros de su sistema SAP y describir los procesos en los que se produce la ruptura de los envases, situación que se contradice con lo señalado en su recurso de reclamación respecto a que contaba con los informes técnicos firmados por ingeniero colegiado y que estos no le fueron requeridos, por lo que no resulta amparable lo alegado por la recurrente al respecto y, en tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente no proporcionó información o documentación a fin de sustentar la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Envases Rotos en Producción".

Que si bien resulta razonable reconocer que en el proceso productivo de las bebidas que comercializa la recurrente se pueda producir la rotura de sus envases, no resulta correcto que la pérdida por la merma de los referidos envases no se encuentre sustentada mediante informe técnico que precise la metodología empleada y pruebas realizadas, conforme con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que las supuestas mermas no se encuentran acreditadas, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que, conforme se indicó anteriormente, los medios probatorios contenidos en el escrito de 30 de abril de 2014 no fueron presentados y/o exhibidos en la etapa de fiscalización, pese a haber sido requeridos por la Administración, por lo que, en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, no correspondía que fueran admitidos en la instancia de reclamación, ni en esta instancia; sin embargo, se verifica de autos que la documentación proporcionada corresponde a los registros de su sistema SAP presentados en respuesta al Requerimiento N° (fojas 495 a 501), por lo que la recurrente no proporcionó medios probatorios adicionales a los ya presentados, conforme lo advertido por la Administración; en tal sentido, no se encuentra acreditada vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, por lo que la nulidad alegada carece de sustento.

Que lo sostenido por la recurrente en el sentido el supervisor y el agente fiscalizador debieron absolver sus dudas posteriores mediante su facultad de reexamen, no es amparable, pues como se ha señalado anteriormente, la Administración reparó el gasto materia de análisis debido a que la recurrente no presentó la documentación de sustento que acredite sus explicaciones.

Bonificación a trabajadores por rendimiento no sustentadas

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, mediante escrito de 30 de abril de 2014, cumplió con señalar que el gasto corresponde a la bonificación por cumplimiento de objetivos que paga a su personal, siempre que cumplan con determinados parámetros en el desarrollo de sus labores y como consecuencia del vínculo laboral



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

existente, por lo que es un gasto deducible conforme a lo establecido en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 001752-1-2006, 000898-4-2008, 011321-3-2007 y 07840-3-2010.

Que agrega que dicho gasto fue debidamente provisionado en el ejercicio 2011 y pagado a sus trabajadores antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, para lo cual cumplió con presentar como los siguientes medios probatorios (i) Política de Bono Variable Anual por Desempeño, invocando la aplicación del Informe N° ; (ii) Boletas de pago de cada uno de los trabajadores que recibieron la bonificación, precisando que estas demuestran el pago de los bonos antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011; y (iii) Listado de colaboradores que recibieron el bono por rendimiento, el cual respalda los importes consignados en las boletas de pago.

Que refiere que en la reunión llevada a cabo el 13 de agosto de 2014 cumplió con explicar el gasto observado y ofrecer medios probatorios adicionales, los cuales fueron rechazados, por lo que si posteriormente la Administración tuvo dudas debió ejercer su facultad de reexamen y realizar nuevas comprobaciones respecto del asunto controvertido, conforme con el artículo 127 del Código Tributario, lo que no hizo, situación que lo hizo caer en indefensión, por lo que solicita la nulidad de la apelada.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no cumplió con explicar el motivo por el que pagó bonificaciones a sus trabajadores ni cumplió con sustentarlo documentariamente, siendo que de la evaluación de los medios probatorios extemporáneos presentado, la Administración determinó que la recurrente no cumplió con acreditar el principio de generalidad del gasto reparado, ni que las bonificaciones fueron efectivamente pagadas antes de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, de conformidad con lo establecido en el inciso l) y el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Análisis

Que del Anexo a la Resolución de Determinación N° (foja 584), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, entre otros, por bonificación a trabajadores por rendimiento no sustentadas, por el importe de S/ 104 746,00, consignando como base legal el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del artículo 37 de la mencionada ley, modificado por Ley N° 28991⁶, indica que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren, entre otros, el inciso l) de dicho artículo.

Que en cuanto a los gastos por bonificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° ha señalado que para determinar si los mismos son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, entre otros; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que

⁶ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad, como en el presente caso.

Que en una línea similar en las Resoluciones N° se ha señalado que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con la totalidad de los trabajadores de la empresa. Dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto el beneficio corresponda a una sola persona o más, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las bonificaciones otorgadas por el empleador en favor de sus trabajadores son deducibles del Impuesto a la Renta siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, en particular con el criterio de generalidad.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (foja 303), la Administración indicó a la recurrente que, de la revisión de sus libros y registros contables, se observó la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Bonificación por Ren" por el importe de S/ 104 746,00, por lo que, en aplicación a lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, le solicitó que explicara el motivo de las bonificaciones, identificara las personas que recibieron dichas bonificaciones y presentara la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (foja 295) la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que no cumplió con sustentar documentariamente la naturaleza de las bonificaciones ni la recepción de las mismas por parte de los trabajadores, y tampoco cumplió con sustentar documentariamente que el pago de las bonificaciones se haya producido dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que posteriormente, mediante el punto 9 del Requerimiento N° (fojas 289 y 290), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada por la deducción de los gastos registrados en la cuenta 625010001 "Bonificación por Ren", a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N° (foja 275), la Administración indicó que la recurrente no se pronunció dentro del plazo otorgado, por lo que mantuvo la observación a la renta neta imponible del ejercicio 2011, respecto a la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Bonificación por Ren" por el importe de S/ 104 746,00.

Que de autos se advierte que a fin de sustentar la deducción de los gastos registrados en la cuenta "Bonificación por Ren", la recurrente presentó dos listados de personas (fojas 151 a 154), las boletas de pago de sus trabajadores (fojas 367 a 494) y la Política de Bono Variable Anual por Desempeño (fojas 361 a 366).

Que de la revisión del documento denominado "Política de Bono Variable Anual por Desempeño" se aprecia que se detalla el procedimiento para el cálculo de un bono por desempeño, el cual se encuentra relacionado a los resultados financieros de la compañía y a los resultados individuales o grupales del personal, precisándose que su ámbito de aplicación sería todos los empleados que se encuentren entre los niveles del 1 al 9 de la estructura salarial de la compañía; no obstante, la recurrente no ha adjuntado o detallado la referida estructura salarial, por lo que no resulta posible determinar el universo de trabajadores que habrían estado bajo el ámbito de aplicación de dicha política ni verificar que los trabajadores beneficiarios se encontraban en los niveles salariales establecidos; en consecuencia, no se encuentra acreditada la generalidad del gasto otorgado.

Que, asimismo, respecto a las boletas de pago presentadas, se verifica que estas se encuentran firmadas por los trabajadores y el jefe de Capital Humano, sin embargo, la recurrente no proporcionó la constancia de depósito del sistema financiero a fin de acreditar que las bonificaciones consignadas en dichas boletas hayan sido efectivamente pagadas antes de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que los listados presentados contienen los nombres y apellidos de diferentes personas, así como el detalle de importes y porcentajes asignados a cada uno de ellos por los periodos de enero a marzo de 2012, no advirtiéndose mayor explicación sobre la naturaleza de los montos y porcentajes consignados, por lo que dichos documentos no son suficientes para sustentar el gasto reparado.

Que, en ese sentido, de la evaluación de la documentación antes indicada se tiene que la recurrente no cumplió con acreditar el criterio de generalidad ni las condiciones establecidas en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe mencionar que la conclusión arribada en el presente caso, no se contrapone a las Resoluciones N° y, que el Informe N° citado por la recurrente no resulta vinculante para este Tribunal.

Que lo sostenido por la recurrente en el sentido que la Administración rechaza la presentación de medios probatorios adicionales, carece de sustento, toda vez que los supuestos medios probatorios adicionales no fueron presentados y/o exhibidos en la etapa de fiscalización, pese a haber sido requeridos por la Administración a fin de sustentar la deducibilidad del gasto observado.

Que respeto a que la Administración debió hacer uso de su facultad de reexamen, debe indicarse que la recurrente no presentó mayor documentación que la previamente analizada, por lo que no resulta amparable dicho argumento.

Resolución de Determinación N° de setiembre de 2011

- Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta

Que la recurrente indica que impugno la Resolución de Determinación N° debido a que fue emitida por no haberse sustentado la causalidad del gasto por concepto de bonificación extraordinaria por fallecimiento de trabajador, por el importe de S/ 68 000,00; sin embargo, ello no es motivo para que se presuma una distribución indirecta de renta, de conformidad con el literal g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que alega que la apelada adolece de nulidad por considerar que la copia simple del cheque y voucher de depósito presentados corresponden a medios probatorios extemporáneos respecto de los cuales no se acreditó su pago o carta fianza, toda vez que, mediante reunión realizada el 13 de agosto y correo electrónico de 14 de agosto de 2014, el agente fiscalizador indicó expresamente que el único medio probatorio considerado extemporáneo correspondía al reparo de bonificación por rendimiento, situación que lo hizo caer en indefensión.

Que la Resolución de Determinación N° (fojas 613 a 615) fue emitida por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de setiembre de 2011, sobre la base de la observación efectuada a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por no sustentar documentariamente el egreso por concepto de bonificación extraordinaria por fallecimiento de trabajador.

Que el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 979⁷, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24-A, y el impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970⁸, dispone que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas

⁷ Publicado el 15 de marzo de 2007.

⁸ Publicado el 24 de diciembre de 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF⁹, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF¹⁰, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan “disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario” aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que conforme con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, indicando que debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional de 4.1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido el 4.1% sobre los denominados “dividendos presuntos”.

Que considerando lo anterior, el reparo ha sido analizado y no es susceptible de control posterior, debido a que por su propia naturaleza corresponde a un desembolso cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, y por tal motivo la recurrente se encuentra sujeta a la Tasa Adicional del 4.1% al amparo del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a la copia simple del cheque y voucher de depósito presentados por la recurrente, cabe señalar que dichos medios probatorios no fueron presentados y/o exhibidos en la etapa de fiscalización, pese a haber sido requeridos por la Administración, por lo que, en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, no correspondía que fueran admitidos en la instancia de reclamación, ni en esta instancia; en tal sentido, no se encuentra acreditada vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, por lo que la nulidad alegada carece de sustento.

Resolución de Multa N° **Código Tributario**

- Infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del

Que la Resolución de Multa N° (fojas 580 y 581) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sustentada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que de acuerdo al numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que, dado que la citada resolución de multa se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenida en la Resolución de Determinación N° , la cual ha sido mantenida en la presente instancia, no habiendo la recurrente desvirtuado ello, en consecuencia, al haber verificado esta instancia que la infracción y la sanción de multa se encuentran arregladas a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

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

RESUELVE:

⁹ Publicado el 21 de setiembre de 1994.

¹⁰ Publicado el 4 de julio de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 00592-8-2023

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N°

de 29 de octubre de 2014.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
VR/RM/LR/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.