



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

EXPEDIENTE N° : 20169-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de abril de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 16 de setiembre de 2013, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la comisión de las infracciones tipificadas por el numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° (foja 1747) y Requerimiento N° (fojas 1730 y 1731), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2010.

Que como resultado del citado procedimiento, la Administración emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° (fojas 1810 a 1814), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 en donde efectuaron reparos a la determinación del citado tributo y período por concepto de: (i) ingresos omitidos por descuentos concedidos no sustentados y (ii) diferencia en la determinación del costo de ventas no sustentada.
- Resolución de Multa N° (foja 1809), al haber detectado que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.
- Resolución de Multa N° fojas 1807 y 1808 por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

¹ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° 1200213050126 (foja 1746).

² Notificados el 5 de setiembre de 2012 en el domicilio fiscal de la recurrente (conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a foja 1843), mediante acuse de recibo (fojas 1732 y 1748), dejándose constancia de los datos de identificación y firma de la persona con las que se entendieron las diligencias, así como que no exhibió su documento de identidad, conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, debiendo contener el acuse de recibo como mínimo lo siguiente: i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que correspondiera, (iii) Número de documento que se notificaba, (iv) Nombre de quien recibía y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realizaba la notificación.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTAS LIZARZABURU
Martha Cristina FAU
20131370645 soft
Fecha: 26/04/2023 21:37:00
COT
Motivo: Firma Digital



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SARMIENTO DIAZ Jorge
Orlando FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/04/2023 09:33:53
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VASQUEZ ROSALES Williams
Alberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/04/2023 07:47:11
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos antes indicados, así como las multas correspondientes, se encuentran con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

1. Ingresos omitidos por descuentos con notas de crédito no sustentadas

Argumentos de la recurrente

Que sostiene que los descuentos otorgados por ventas realizadas a su distribuidor

sustentados en las notas de crédito emitidas a dicho cliente, y que son materia de observación, corresponden a remates o liquidación de temporada de prendas de vestir con la finalidad de evitar que se le devuelva la mercadería vendida, para lo cual sostiene que demostró que su distribuidor realizaba también grandes descuentos a fin de terminar realizando la venta de la mercadería.

Que indica que los descuentos otorgados corresponden a razones de oportunidad de negocio realizados con su cliente de , mediante acuerdos verbales o por correos electrónicos, por lo que la posterior emisión de notas de crédito de a sus clientes de tiendas por departamento tales como , entre otros, son la prueba de que estos descuentos son de público conocimiento como son las grandes promociones que lanzan tales como 2 por 1, cierra puestas, hora de locura, etc., otorgando grandes descuentos a cuenta de los costos de sus proveedores y entre ellos se encuentra y por ende, su vinculada, la recurrente.

Que refiere que Manufacturas es su principal cliente pues representa el 95% de sus ventas anuales, por lo que la Administración no puede pretender que se otorgue este tratamiento a otros clientes que solo representan el 5% y que corresponden a clientes del exterior que tienen otra realidad de mercado.

Que arguye que el movimiento de créditos y cobranza de ventas que realizaba contaba permanentemente con cuentas por cobrar a , ya que el 95% de sus ventas mensuales estaba dirigido a ella; por lo tanto, las notas de crédito observadas no se cobraban sino se aplicaban a las facturas pendientes de cobro, que es lo usual en la práctica comercial y para sustentar ello proporcionó las planillas de aplicación de notas de crédito.

Que indica que por seguridad para que no se pierdan las copias emisor de las notas de crédito entregaba las copias administrativas de dichos documentos en las que aparece el sello de recepción de no obstante, como no consta la recepción del cliente en las copias emisor, la Administración desconoció su valor probatorio amparándose en una exigencia formal contemplada en el Reglamento de Comprobantes de Pago, en lugar de abundar en la realidad de las operaciones.

Que precisa que las operaciones de descuento se otorgaron por los saldos de prendas no vendidas de su distribuidor y que corresponden a una gran cantidad de códigos para su identificación, por lo que arguye que pretender identificar en las notas de crédito los comprobantes de pago que le dieron origen significaría identificar miles de facturas emitidas, lo que implicaría emitir miles de notas de crédito, hecho que se haría impráctico en el desarrollo documentario de créditos y cobranzas, es por ello que los descuentos se determinan por líneas de productos y como prueba refiere que entregó dicha hoja de trabajo en el procedimiento de fiscalización.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración refiere que en etapa de fiscalización se formuló el reparo a la disminución de ingresos producto de descuentos concedidos a vinculados con la emisión de notas de crédito al aludido cliente, las que describen el concepto de “descuentos concedidos país”, limitándose la recurrente a señalar que estos se otorgaron a fin de compensar la pérdida generada en el punto de venta del consumidor final por la venta de prendas fuera de temporada que efectúa su cliente vinculado, sin sustentar documentariamente la naturaleza ni las características de los citados descuentos.



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Que sostiene que en etapa de fiscalización se dejó constancia que las notas de crédito observadas no consignan el número de las facturas por las que se habrían emitido. Asimismo, indica que en los documentos denominados "Resumen Venta Prendas Fuera de Temporada 2012", que según la recurrente fueron emitidos por su cliente, solo se indica la totalización de los importes mensuales, sin que consignent fecha de emisión y responsable de su elaboración.

Que anota que las correspondientes copias emisor de las notas de crédito observadas no contienen sello de recepción del cliente ni los datos de identificación y la rúbrica que la persona que los recibió, por lo que indica que tales documentos no cumplen con las formalidades señaladas en el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Análisis

Que de acuerdo con los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1811 y 1812), la Administración formuló el reparo por ingresos omitidos por descuentos concedidos no sustentados por la suma de S/ 1 702 335,00, toda vez que la recurrente no proporcionó documentación probatoria que acredite la razón de la emisión de las notas de crédito por los descuentos concedidos en diciembre de 2010 a su cliente. Señala como sustento legal lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 1 del reglamento de la aludida ley.

Que según el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el citado tributo grava, las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 28 del de la referida ley, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que el artículo 20 de la citada ley, modificada por el Decreto Legislativo N° 945, dispone que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Añade que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° que un descuento constituye una rebaja o disminución sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma en que se realice; y en las Resoluciones N° entre otras, se ha señalado que los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, según los cuales los descuentos son prácticas usuales en el mercado que responden a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros y se otorgan con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° que, en el tema de los descuentos, no existe una prescripción específica respecto del tipo de clientes a los que se les pueden otorgar descuentos, por el contrario, los contribuyentes pueden conceder descuentos a todo tipo de clientes, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos de manera predeterminada en las políticas de venta de cada empresa.

Que asimismo, en la Resolución N° este Tribunal ha señalado que las devoluciones, bonificaciones y descuentos constituyen rebajas que una empresa puede conceder a sus clientes en las transacciones que realiza y que, por tanto, en el rubro "conceptos de naturaleza similar que respondan a



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

la costumbre de la plaza” solo deben incluirse supuestos que, aunque con otra denominación, impliquen una rebaja sobre el pago que debe efectuarse por la transacción.

Que de lo expuesto en las normas y criterios jurisprudenciales antes citados los descuentos y bonificaciones constituyen rebajas que una empresa concede a sus clientes en relación con las operaciones previamente realizadas y, en este sentido, la referencia a la “costumbre de la plaza” solo debe incluir supuestos que sean similares a los del mercado o a los previamente definidos en una política comercial, que impliquen una rebaja del valor de la operación realizada, es decir, del valor de los bienes vendidos y de los servicios prestados, considerando circunstancias que se vinculen al pago anticipado de la operación, monto o volumen de las ventas realizadas o servicios prestados, u otros similares.

Que conforme con los numerales 1.1, 1.2, 1.3 y 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan; solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; siendo que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa. Asimismo, el numeral 4 de dicho artículo prescribe que las notas de crédito y débito deben consignar la serie y el número de comprobante de pago que modifican.

Que a su vez, en las Resoluciones N° este Tribunal ha señalado que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción “otros” a que se refiere el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de acuerdo con el punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1700 a 1702), la Administración señaló a la recurrente que, de la revisión del Registro de Ventas N° 2, observó que en el período fiscalizado emitió notas de crédito a su cliente | que originan una disminución de los ingresos, por lo que requirió a la recurrente la siguiente información:

- Sustentar con documentación fehaciente de fecha cierta la retribución efectuada por la disminución o anulación de ventas realizadas en las notas de crédito, así como del cobro de la venta realizada por cada factura y nota de crédito relacionada.
- Proporcionar información sobre las políticas de anulación de ventas que se aplican en la empresa y proporcionar un análisis indicando la descripción de las ventas realizadas relacionadas con las notas de crédito observadas, así como de la devolución de los pagos recibidos por el cliente según las notas de crédito observadas.
- Proporcionar documentación que acredite la cancelación de las facturas de ventas modificadas por las notas de crédito observadas, como por ejemplo vouchers de caja, cheques, documentos de recepción de dinero en efectivo, estados de cuentas bancarias y otros.

Que agregó que de no cumplir con proporcionar la documentación antes descrita procedería a efectuar las adiciones para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2010 y se aplicaría las sanciones correspondientes.

Que en el punto 5 del escrito de fecha 18 de enero de 2013 (fojas 1782 y 1783) la recurrente señala, respecto de las Notas de Crédito N° emitidas a que corresponden a devoluciones de mercadería realizadas por dicho cliente y que a su vez es su principal distribuidor, y como sustento adjuntó copias de las guías de remisión de dicho cliente por la devolución de productos.

Que agrega que las aludidas notas de crédito son aplicadas con abono a futuras ventas y para sustentar su afirmación proporcionó copia simple del Libro Diario del período de diciembre de 2010, donde se muestra la aplicación y voucher de aplicación de crédito de los documentos indicados a facturas por posteriores ventas del cliente.



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Que respecto de las Notas de Crédito N° señala que cuenta con una política de descuentos, debido al recurrente cambio en la moda de prendas de vestir, por lo que era necesario realizar campañas de liquidación de saldos de sus productos a cargo de sus distribuidores, conviniendo para tal fin compensar la pérdida en el punto de venta del consumidor final, para ello el distribuidor debía de justificar las ventas realizadas de prendas de fuera de temporada a fin de realizar los descuentos por ventas correspondientes y señala que adjuntaba los papeles de trabajo donde su distribuidor justificaba los importes solicitados a descontar contenidos como Anexos B, C y D adjuntos a dicho escrito (fojas 1773 a 1775).

Que precisa que no existen devoluciones de dinero por parte de clientes por las notas de crédito a su favor, sino que estas siguen el tratamiento de aplicación contra futuras ventas y para sustentar su dicho refiere que proporciona copias simples de la aplicación reflejada en el Libro Diario del periodo diciembre de 2010 de fojas 794 y 795, copia simple de todas las aplicaciones correspondientes a las notas de crédito observadas y adjunta voucher de aplicación de crédito de los documentos indicados, es decir, son aplicados a facturas de posteriores ventas del cliente.

Que de acuerdo con el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1687 a 1691), la Administración dejó constancia de que luego de la evaluación realizada a los documentos proporcionados y a los argumentos expuestos en su escrito de respuesta, se levantaron las observaciones realizadas a las Notas de Crédito N°

Que por otra parte, respecto de las Notas de Crédito N°

emitidas por concepto de “descuentos concedidos país”, determinó que dichos documentos no sustentaban las operaciones consignadas en ellas, por los siguientes motivos:

- a) Dichos descuentos no son efectuados por igual a todos sus clientes, ni en la misma proporción, siendo además que estos fueron otorgados por importes elevados no acordes con las prácticas comerciales del mercado, beneficiando únicamente a su cliente vinculado
- b) En las notas de crédito observadas no se consigna el verdadero motivo de su emisión que sería el concepto de “descuentos por compensación de la pérdida en el punto de venta del consumidor final”, sino simplemente “descuentos concedidos país”, desnaturalizando de esta forma la operación, hecho que, como la propia recurrente lo señala, tuvo como finalidad beneficiar a su cliente en su calidad de distribuidor y para que justifique las ventas realizadas a menor precio de las prendas fuera de temporada y de esta forma compensar sus pérdidas, situación que no se contempla en la normatividad tributaria vigente.
- c) No sustentó documentariamente que existiese un acuerdo de descuento por compensación de la pérdida de su vinculada, ni acreditó los procedimientos realizados para su cálculo.
- d) No se acreditó a qué comprobantes de pago de ventas emitidos por la recurrente corresponden las compensaciones por pérdidas de que es su vinculada.
- e) No se detalla en las notas de crédito los bienes que reingresaron al almacén.
- f) Se observa que las copias emisor de las notas de crédito emitidas no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios de conformidad con lo establecido en el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, que prescribe que el cliente o quien reciba la nota de crédito deberá de consignar en ella su nombre y apellido, documento de identidad, fecha de recepción y de ser el caso sello de la empresa.

Que concluye que al haberse disminuido los ingresos mediante la emisión de las referidas notas de crédito sin el sustento correspondiente y que por su parte la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones observadas, procedió a realizar las adiciones para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2010 y de la aplicación de la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de acuerdo con el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1687), se tiene que las notas de crédito emitidas por la recurrente por descuentos otorgados al cliente que fueron materia de acotación por la Administración, son las siguientes:



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Notas de crédito emitidas por descuentos otorgados a clientes materia de reparo				
Fecha de emisión	Nº	Nombre de Cliente	Valor de Venta S/	Ingreso Omitido - Reparo S/
31.12.2010			441 837,02	441 837,02
31.12.2010			409 608,02	409 608,02
31.12.2010			380 772,55	380 772,55
31.12.2010			267 876,17	267 876,17
31.12.2010			202 241,22	202 241,22
Total reparo por omisión de ingresos			1 702 334,98	1 702 334,98

Que ahora bien, uno de los fundamentos expuestos por la Administración para formular el reparo a dichos descuentos otorgados a es que estos fueron otorgados para compensar la pérdida en el punto de venta del consumidor final, hecho que, como la propia recurrente señala, tuvo como finalidad beneficiar a su cliente en su calidad de distribuidor y para que justifique las ventas realizadas a menor precio de las prendas fuera de temporada y de esta forma compensar sus pérdidas. Para desvirtuar ello, la recurrente proporcionó la siguiente documentación:

- Copia control administrativo de las Notas de Crédito N° (fojas 662, 697 a 699), emitidas por la recurrente a por el concepto "Descuentos concedidos país", por los valores de venta de S/ 267 876,17, S/ 441 837,02, S/ 380 772,55, S/ 202 241,22 y S/ 409 608,02, respectivamente, en las que se aprecia el sello con fecha de recepción del cliente y la rúbrica del responsable.
- Anexo B - Resumen Venta Prendas Fuera de Temporada - 2010 (foja 665), del que se aprecia, respecto de las prendas pantalón y conjuntos los importes considerados de descuentos por mes de enero a diciembre de 2010, más el concepto de "diferencia por ajuste B", lo que suma un total general de S/ 911 954,36, el que refiere se distribuye para la Nota de Crédito N° por la suma de S/ 267 876, Nota de Crédito N° por la suma de S/ 441 836,98 y Nota de Crédito N° por la suma de S/ 202 241,22.
- Anexo C - Resumen Venta Prendas Fuera de Temporada - 2010 (foja 663), del que se aprecia, respecto de las prendas polos, casacas, enterizos, carteras y vestidos, los importes considerados de descuentos por mes de enero a diciembre de 2010, más el concepto de "diferencia por ajuste C", lo que suma un total general de S/ 380 772,53, el que refiere corresponde a la Nota de Crédito N° por la suma de S/ 380 772,52.
- Anexo D - Resumen Ventas Prendas Fuera de Temporada - 2010 (foja 661), del que se aprecia, respecto de las prendas crooped, camisa, shorts, poleras, tops, blusas, chaleco, chompas, ropa de baño, faldas, lencería-dormir, los importes considerados de descuentos por mes de enero a diciembre de 2010, más el concepto de "diferencia por ajuste D", lo que suma un total general de S/ 409 608,00, el que refiere corresponde a la Nota de Crédito N° por la suma de S/ 409 608,00.
- Parte pertinente del Libro Diario de (foja 761), donde se registraron las operaciones de descuento recibido en la compra de prendas efectuado por la recurrente mediante las Notas de Crédito N° mediante asientos con cargos la Cuenta - Facturas por Pagar (MN) con abono a la Cuenta 201101 - Prendas de Vestir Afiliada y a la Cuenta - Impuesto General a las Ventas.

Que ahora bien, como se señaló precedentemente para efecto de sustentar los descuentos otorgados en las ventas de las mercaderías que comercializa con la recurrente debía acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos de manera predeterminada en las políticas de venta que tenía que tener establecida, tal como lo señala la Resolución N° o que no implica necesariamente que la referida política debía constar en algún documento suscrito en el período en que dicha política de descuentos comenzó a aplicarse, pues no se ha establecido tal formalidad por la Ley del Impuesto a la Renta ni por su reglamento, siendo necesario sustentar y/o acreditar fehacientemente que los descuentos se vinculen a circunstancias tales como pago anticipado, monto de volumen u otros similares y que se otorguen con carácter general, tal como se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° (entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Que no obstante, la recurrente se limitó a indicar que las notas de crédito observadas corresponden a rebajas o liquidación de temporada de prendas de vestir con la finalidad de evitar que se le devuelva la mercadería vendida a _____, para lo cual sostiene que demostró que su distribuidor realizaba también grandes descuentos a fin de terminar realizando la venta de la mercadería; sin embargo, no ha proporcionado documentación alguna que sustente su dicho, pues no existe un informe o reporte del tipo y cantidad de prendas que por cambio de estación o de temporada fuesen vendidas por los clientes de _____ a un menor valor, lo que a su vez fuese una obligación o compromiso de reconocimiento de esta última con sus clientes y que la recurrente también estuviese en la obligación de compensar mediante descuentos en valor de venta original de las prendas que realizó con anterioridad, lo que resultaba necesario de acuerdo con la jurisprudencia antes glosada, que señala que los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, según los cuales los descuentos son prácticas usuales en el mercado que responden a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros y se otorgan con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.

Que los documentos denominados Anexos B, C y D solo describen de manera general el valor de descuento por tipo de prenda de vestir por el valor total de cada mes entre enero a diciembre de 2010 y por cuyo importe total anual se emitieron las aludidas notas de crédito, sin que se aprecie información adicional que explique las razones por las que se debían otorgar el descuento, ni la forma de cálculo o determinación del valor de descuento que se aplicó para cada mes por tipo de prenda de vestir y la cantidad en unidades que representan.

Que el hecho que según la recurrente, dada la gran cantidad de códigos que identifican las prendas de vestir, se hiciera difícil indicar las facturas que emitió por la venta efectuada originalmente a Manufacturas San Isidro S.A.C. que representaba miles de comprobantes, lo que a su vez implicaría la emisión de miles de notas de crédito, cabe señalar que tal circunstancia, de ser cierta, no constituye un óbice para la recurrente cumpla con lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta y de Reglamento de Comprobantes de Pago, es decir, identificar los tipos prendas y el valor de estas, más aún cuando tampoco ha proporcionado alguna otra documentación que permita determinar la forma de cálculo de los aludidos descuentos por cada mes, por lo que se desestima lo argumentado por la recurrente en este sentido.

Que en el presente caso la observación al descuento en el valor de venta de prendas de vestir que realizó la recurrente a _____ no se sustentó exclusivamente en la falta de alguna constancia de recepción en las copias emisor de las notas de crédito materia observación, sino además en la falta de documentación probatoria que sustente fehacientemente su afirmación de que tales operaciones correspondieron a descuentos por liquidación de temporada de prendas de vestir con la finalidad de evitar que se le devuelva la mercadería vendida, por lo que lo señalado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Que por lo expuesto, corresponde mantener el reparo a los descuentos concedidos por la recurrente a su cliente _____ mediante la emisión de notas de crédito que originan una disminución de sus ingresos no sustentado, y confirmar la apelada en este extremo.

2. Diferencia en la determinación del costo de ventas no sustentada

Argumentos de la recurrente

Que indica que con la finalidad de sustentar la diferencia de la comparación del importe del costo de ventas según registros contables con el anotado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, procedía a realizar una comparación de los registros contables proporcionados a la Administrados con los papeles de trabajo que dieron origen a tales registros y que de la aplicación de la ecuación de la determinación del costo de ventas, concluye dicha diferencia tiene su origen en el ítem "consumo de materiales" por la suma de S/ 316 403,82 y en el ítem de "compra de mercaderías" por la suma de S/ 39 257,00, pertenecientes a dicha ecuación.

Que aduce que, como sustento de la diferencia del ítem de "consumo de materiales" adjuntó un documento denominado "Sustento Modipsa", donde sostiene que se puede verificar que la Administración omitió considerar las compras registradas en la Cuenta 606 - Suministros Diversos que asciende a la suma anual



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

de S/ 2 854 245,00 y para sustentar su posición adjuntó copias de algunos folios del Libro Mayor con el registro de dicha cuenta.

Que en relación con la diferencia relacionada con el ítem “compras de mercaderías” señala que la Cuenta 60 - Compras comprende las compras de mercaderías, suministros diversos y existencias por recibir, siendo esta última extraída o revertida para reflejar las compras netas de materias primas y auxiliares del período.

Que agrega que cuando las existencias llegan al almacén se realiza la reversión de la cuenta de existencias por recibir, para lo cual se carga directamente a la cuenta de existencias que corresponda con abono a la cuenta de control de existencias por recibir.

Que indica que para sustentar sus afirmaciones adjuntó copia del Libro Mayor que contiene la sumatoria de las compras del período 2010 de la Cuenta 608 - Existencias por Recibir y respecto de las reversiones de las existencias por recibir, adjuntó copia del Libro Diario, cuya sumatoria de extornos asciende a la suma de S/ 565 469,00.

Que respecto del Registro de Costos, anota que de acuerdo con el Formato 10.2 - Elementos del Costo Mensual aprobado por Resolución de Superintendencia N° , que debía de emplear para registrar las operaciones en dicho registro, le obligaba a discriminar en la primera sección de dicho formato el denominado costo de materiales y suministros directos, por eso es que realizó una resta de sus consumos indirectos.

Que en ese sentido, arguye que producto de comparar la sección de materiales y suministros directos del Registro de Costos y los cálculos efectuados por la Administración se demuestra que no existe diferencia en sus registros contables por la suma de S/ 316 403,94, como sostiene la Administración, sino que se debe a la omisión de los saldos de las Cuentas 606 - Suministros Diversos, 608 - Compras en Tránsito y la falta de restar el total de consumos indirectos.

Que en relación con la diferencia en el ítem “compra de mercaderías” por la suma de S/ 39 257,00, sostiene que se debe a una omisión del saldo de la Cuenta 608 - Existencias por Recibir, pero esta vez referida a mercaderías, y que de la revisión de sus controles verificó que error por el período de diciembre de 2009 la Factura N° emitida por Inversiones , por la suma de S/ 47 422,10, fue registrada como mercadería recibida, por lo que su registro debía de ser extornado en el ejercicio 2010, lo cual consta en el Libro Diario, y por el ejercicio 2010 se registró por error la Factura N° emitida por la empresa por la suma de S/ 8 168,00, como una mercadería en tránsito, debiendo considerarse como insumos químicos, por lo que se debió de restar al saldo de mercaderías por recibir.

Que por otro lado, de las observaciones efectuadas a la dinámica contable que emplea en el ejercicio 2010, sostiene que se ajusta al marco legal tributario; sin embargo, reconoce que por las limitaciones de su sistema se puede producir alguna confusión en sus registros.

Que indica que para los consumos de materias primas en el ejercicio 2010 se registra un cargo a la Cuenta - Productos en Proceso con abono a las Cuentas 24 - Materias Primas, 25 - Suministros y Materiales Auxiliares y 26 - Envases y Embalajes, los cuales coinciden con las cifras de consumo de materiales presentadas en los papeles de trabajo, lo que se refleja en diversos asientos de enero a diciembre de 2010 en el Libro Diario.

Que respecto del procedimiento usado para el registro del gasto por la mano de obra, aduce que se debe recurrir al Libro de Planillas, del que se extrae resúmenes por centros de costos, para luego armar la dinámica contable que comprende un asiento por un cargo a la Cuenta 62 - Cargas de Personal con abono a las Cuentas 40 - Tributos por Pagar y 41 - Remuneraciones y Participaciones por Pagar, con la glosa por la provisión de la planilla de trabajadores y, además, un asiento con cargos a las Cuentas 92 - Consumo de Materia Prima y Auxiliares, 94 - Gastos de Administración y 95 - Gastos de Ventas con abono a la Cuenta 79 - Cargas Imputables a Cuentas de Costo, con la glosa por el destino del gasto por la planilla de trabajadores.

Argumentos de la Administración

Que indica que en etapa de fiscalización la recurrente no cumplió con sustentar de manera razonable y suficiente la diferencia producto de la comparación entre el importe de costo de ventas del ejercicio 2010



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

registrado en su Libro Diario y el importe registrado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, equivalente a la suma de S/ 277 147,13, y además no exhibió el Registro de Inventario Permanente Valorizado y el Registro de Costos, en los cuales se detalle el registro de las operaciones que permitiera sustentar dicha diferencia.

Que señala que la información contenida en el Registro de Costos que se proporcionó solo contiene el registro de operaciones en 6 folios y además es registrada en forma resumida, sin detallar los elementos del costo de producción, mostrando la información por importes anualizados, sin acreditar las unidades producidas en el ejercicio, ni el costo unitario de los artículos que aparecen en los inventarios finales.

Que refiere que el cuadro que proporcionó la recurrente denominado "Anexo - Modipsa - Determinación del consumo de materia prima y auxiliares - suministros" muestra el cálculo del costo de ventas del ejercicio 2010, que coincide con los importes consignados en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, muestra en el rubro "consumo de materiales", la suma de S/ 29 849 356,82, el cual no fue sustentado documentariamente a través de los libros y registros contables por la recurrente. Arguye que de acuerdo con la información contable proporcionada por la recurrente en etapa de fiscalización verificó que los importes de las cuentas que conforman los consumos de materiales, ascienden a un importe menor equivalente a la suma de S/ 29 532 953,00 y que de la comparación del costo de producción de productos terminados y el importe considerado por la recurrente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta se determinó una diferencia de S/ 316 403,94 del costo de ventas, la cual no fue sustentada.

Que sostiene que no se sustentó por escrito indicando los argumentos técnicos y legales el motivo por el cual su sistema de contabilidad no registra asientos contables ni movimiento de operaciones que contengan la Cuenta 92 - Costo de Producción y sus correspondientes divisionarias, con la finalidad de enlazar las cuentas de origen correspondiente a las Cuentas 60 - Compras, 24 - Materias Primas y 25 - Materiales Auxiliares, Suministros y Repuestos, con las cuentas de destino.

Que arguye que la recurrente no sustentó con los argumentos técnicos y legales, el motivo por el cual su Libro Diario y Libro Mayor solo registran operaciones con la Cuenta 926 - Consumo de Suministros Diversos y divisionarias, más no registran los otros componentes del costo de producción tales como consumo de materias primas y auxiliares; y consumo de envases y embalajes, ni explicó si el cálculo del costo de ventas se efectuó en forma manual y posteriormente registró el asiento contable correspondiente.

Que anota que la recurrente proporcionó informe escrito sobre el procedimiento para contabilizar la mano de obra directa e indirecta correspondiente al ejercicio 2010, verificándose que el costo correspondiente a la mano de obra sí fue contabilizado mediante asientos de naturaleza y de destino; sin embargo, la recurrente no exhibió el Registro de Costos, en el que se detalle el registro de las operaciones que sustentan los costos y gastos de personal.

Que indica que la recurrente efectuó un análisis de los asientos contables relacionados con los movimientos de las cuentas de existencias; sin embargo, estas no se encuentran entrelazadas con el sistema de control de existencias, ni con el Kardex Valorizado o el Registro de Costos, toda vez que su contabilidad de costos era llevada independientemente por módulos que no se encuentran enlazados a través de su sistema informático contable.

Que advierte que la recurrente no sustentó con documentación alguna la reversión que realizó de la cuenta de existencias por recibir, observándose además que las compras de materiales son realizadas a proveedores nacionales, no habiendo justificación alguna para realizar provisión de existencias por recibir.

Que señala que la recurrente en instancia de reclamación se limitó a reiterar los argumentos expuestos en el procedimiento de fiscalización, los cuales fueron evaluados en su oportunidad por el área acotadora, dejando constancia que respecto de la determinación del costo de ventas de mercaderías que se consideró la suma de S/ 83 964,00 como adquisiciones del ejercicio, y como extorno del ejercicio anterior la suma de S/ 44 707,00, importe que fue considerado por la recurrente como inventario final de mercaderías al 31 de diciembre de 2010, de cuya diferencia se obtuvo como costo de ventas de mercaderías el importe de S/ 39 257,00, el que adicionado al costo de ventas de productos terminados por la suma de S/ 49 386 142,87 resulta un costo de ventas según la Administración por la suma de S/ 49 425 399,87 y que comparado con el costo de ventas según declaración jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por S/ 49 702



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

547,00 origina la diferencia de S/ 277 147,13, que es objeto de reparo como exceso en el costo de ventas sin sustento.

Que por lo anterior, concluye que el reparo formulado fue determinado con base a la información obtenida de los libros y registros contables de la recurrente, no habiendo esta última sustentado documentariamente el exceso de costo de ventas declarado, razón por la cual resolvió mantener este reparo.

Análisis

Que de acuerdo con los Anexos N° 2 y 3 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1811 y 1812), la Administración formuló el reparo por diferencia en la determinación del costo de ventas no sustentado por la suma de S/ 277 147,00, toda vez que la recurrente no proporcionó documentación probatoria que explique el exceso de costo de ventas determinado en etapa de fiscalización. Señala como sustento legal lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 20 y primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 19-B del reglamento de la aludida ley.

Que de conformidad con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal, al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, al 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, según corresponda.

Que según ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° entre otras, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que en las Resoluciones N° entre otras, este Tribunal ha establecido que en la práctica contable el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final, por lo que la modificación de cualquiera de los elementos de dicha ecuación contable, afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará, a su vez, la determinación de las ventas netas y por ende el cálculo del impuesto.

Que, de acuerdo con el punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1698 a 1700), la Administración informó a la recurrente que de la revisión del Libro Diario, tanto físico como el contenido en medios magnéticos, observó que de la determinación del costo de ventas del ejercicio 2010 efectuada por la recurrente existe diferencia entre el importe registrado por la suma de S/ 49 425 399,87 y el consignado en la declaración jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por S/ 49 702 547,00, por la suma de S/ 277 147,13, por lo que requirió a la recurrente lo siguiente:

- a) Exhibir el Registro de Inventario Permanente Valorizado y el Registro Costos, en los que se detalle el registro de las operaciones que sustenten la diferencia antes señalada, así como adjuntar documentos que acrediten sus afirmaciones.
- b) Explicar con argumentos técnicos y legales el motivo por el cual su sistema de contabilidad no registra operaciones, ni asientos contables que se relacionen con las Cuentas 924 - Consumo de Materias Primas y Auxiliares y 9240 - Consumo de Materias Primas; y cuentas divisionarias que comprende desde la divisionaria hasta la divisionaria teniendo en cuenta que dicha información debía de estar contenida en sus registros contables de su sistema informático, con la finalidad de enlazar a los centros de costo para la correcta determinación del costo de producción.
- c) Explicar con argumentos técnicos y legales el motivo por el cual su sistema de contabilidad no registra operaciones, ni asientos contables que se relacionen con las Cuentas 925 - Consumo de Envases y Embalajes, 9250 - Envases y Embalajes y sus correspondientes cuentas divisionarias que comprende desde la divisionaria hasta la divisionaria teniendo en cuenta que dicha información



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

- debía de estar contenida en sus registros contables del sistema informático, con la finalidad de enlazar a los centros de costo para la correcta determinación del costo de producción.
- d) Explicar con argumentos técnicos y legales, el motivo por el cual en el sistema informático y en los Libros Diario y Mayor solo se registran las operaciones correspondientes a la Cuenta 926 - Consumo de Suministros Diversos y divisionarias y no registran los otros componentes del costo de producción (consumo de materias primas y auxiliares y el consumo de envases y embalajes) y explicar si el cálculo del costo de ventas fue efectuado en forma manual y posteriormente registra el asiento contable correspondiente.
- e) Informar por escrito el procedimiento para la contabilización de la mano de obra directa e indirecta correspondiente al ejercicio 2010, para lo cual debía sustentar sus afirmaciones con documentación fehaciente de fecha cierta y los argumentos técnicos y legales correspondientes. Asimismo, exhibir el Registro de Costos, en el que se detalle el registro de las operaciones que sustentan los costos y gastos de personal.

Que agrega que, en el caso de no proporcionar la documentación solicitada, procedería a efectuar las adiciones para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2010 y la aplicación de la sanción establecida en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que, según el punto 6 del escrito de fecha 18 de enero de 2013 (fojas 1780 a 1782), se aprecia que la recurrente, con la finalidad de explicar la diferencia en el costo de ventas del ejercicio 2010, efectuó un cuadro comparativo en el que explica que dicha diferencia proviene de los ítems "consumo de materiales" y "compra de materiales".

Que respecto de la diferencia contenida en ítem "consumo de materiales" refiere que adjuntó el documento denominado Anexo Modipsa, a fin de explicar la correcta determinación del consumo de materiales para el proceso productivo.

Que afirma que la Cuenta 60 - Compras comprende las compras de mercaderías, suministros diversos y existencias por recibir, siendo esta última extraída para reflejar las compras netas de materias primas y auxiliares del período. Agrega que cuando las existencias llegan al almacén se realiza la reversión de la cuenta de existencia por recibir, para lo cual se carga directamente a las cuentas de existencias que correspondan (Cuentas 24 - Materias Primas, 25 - Suministros y Materiales Auxiliares y 26 - Envases y Embalajes) con abono a la cuenta de control de existencias por recibir (Cuenta 28 - Existencias por Recibir).

Que en relación con el ítem compra de mercaderías indica que extornó una transacción de compras correspondiente al ejercicio 2009 y para demostrar su dicho adjuntó copia de la parte pertinente del Libro Diario del 2009, así como del extorno realizado en el ejercicio 2010 sustentado en el Asiento N° de julio de 2010.

Que, por otro lado, indica que la dinámica contable usada para registrar los consumos de materia primas en el ejercicio 2010 es un cargo en la Cuenta : - Productos en Proceso con abono a las Cuentas 24 - Materias Primas, 25 - Suministros y Materiales Auxiliares y 26 - Envases y Embalajes, cuyos importes coinciden con las cifras de consumo de materiales presentados en los papeles de trabajo y en el Libro Diario.

Que indica que el procedimiento usado para el registro de la mano de obra es recurrir a los libros de planillas, de los cuales se extraen resúmenes por centros de costos, para luego armar la dinámica contable que corresponde a los asientos de cargo a la Cuenta 62 - Cargas de Personal con abono a las Cuentas 40 - Tributos por Pagar y 41 - Tributos por Pagar, con la glosa por la provisión de la planilla de trabajadores y, por otro lado, asiento de cargos a la Cuenta 92 - Consumo de Materia Prima y Auxiliares, 94 - Gastos de Administración y 95 - Gastos de Ventas con abono a la Cuenta 79 - Cargas Imputables a Cuentas de Costos, con la glosa por el destino de las planillas de trabajadores y señala que su dicho se sustenta en los asientos de planilla de salarios, planilla de sueldos, planilla de practicantes y de otras provisiones de beneficios sociales.

Que, según el punto 6 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1680 a 1687), la Administración dejó constancia de los argumentos de descargo expuestos por la recurrente y señala que la recurrente no efectuó el análisis de sus asientos contables relacionados a los movimientos de las cuentas de existencias, las cuales no se encuentran entrelazadas con el sistema de control de



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

existencias, ni con el Kardex Valorizado, ni el Registro de Costos, toda vez que la contabilidad de costos se lleva independientemente por módulos que no se encuentran enlazados a través de su sistema informático contable.

Que señala que no sustentó con argumentos técnicos y legales el motivo por el cual su sistema de contabilidad no registra operaciones, ni registra asientos contables, ni registra movimientos de operaciones que contengan las Cuentas 925 - Consumos de Envases y Embalajes, 9250 - Envases y Embalajes y sus correspondientes cuentas divisionarias, teniendo en cuenta que dicha información debía estar contenida en los registros contables del sistema informático, con la finalidad de enlazar los centros de costos.

Que sostiene que la recurrente llevó su contabilidad sin utilizar todas las cuentas contables que forman parte de la información correspondiente al control de los materiales, envases y embalajes, tal como lo hizo en el registro de los movimientos de la Cuenta 926 - Consumo de Suministros Diversos y sus correspondientes divisionarias, por lo que concluye que su contabilidad ofrece dudas sobre su exactitud y veracidad.

Que advierte que según la dinámica contable de la contabilización de la mano de obra directa e indirecta correspondiente al ejercicio 2010, expuesta por la recurrente, se tiene que la mano de obra que forma parte del costo de ventas fue contabilizada mediante asientos de naturaleza (Cuenta 62 - Cargas de Personal) y de destino (Cuentas 92 - Consumo de Materia Prima y Auxiliares, 94 - Gastos de Administración y 95 - Gastos de Ventas), criterio que difiere al de contabilización de las existencias, como se expuso precedentemente.

Que arguye que considerando que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar o respaldar la fehaciencia o realidad de las operaciones reparadas, concluye que no sustentó la diferencia en el costo de ventas correspondiente al ejercicio 2010, por lo que se procedió a efectuar la adición para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2010 por el importe de S/ 277 147,13.

Que ahora bien, de la revisión del punto 6 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1681) y de lo señalado por la recurrente en su apelación (foja 2790), se tiene que el reparo por diferencia en el costo de ventas del ejercicio 2010 no sustentado se determinó de la siguiente manera:

Determinación del reparo por diferencia no sustentada del costo de ventas 2010			
Concepto	SUNAT S/	Recurrente S/	Diferencias según Contribuyente S/
Inventario inicial de productos en proceso (Inv. Final según DJ 2009)	1 090 857,00	1 090 856,79	0,21
(+) Consumo de materiales	29 532 953,00	29 849 356,82	-316 403,82
(+) Mano de obra devengada	9 275 323,08	9 275 323,08	0,00
(+) Gastos indirectos de fabricación consumidos	11 564 473,79	11 564 473,79	0,00
(-) Inventario final de productos en proceso (según DJ 2010) (1)	-1 942 043,00	-1 942 042,67	-0,33
Costo de producción de productos terminados	49 521 563,87	49 837 967,81	-316 403,94
Inventario final de productos terminados (Inventario según DJ 2009)	0	0	0
(+) Costo de producción de productos terminados	49 521 563,87	49 837 967,81	-316 403,94
(-) Inventario final de productos terminados (según DJ 2010)	-135 421,00	-135 420,65	-0,35
Costo de ventas de productos terminados (A)	49 386 142,87	49 702 547,16	-316 404,29
Inventario Inicial de mercadería (Inventario final según DJ 2009)	0,00	0,00	0,00
(+) Compra de mercaderías	83 964,00	44 707,00	39 257,00
(-) Inventario final de mercaderías (según DJ 2010) (1)	-44 707,00	-44 707,00	0,00
Costo de Ventas de Mercaderías (B)	39 257,00	0,00	39 257,00
Costo de Ventas (A) + (B)	49 425 399,87	49 702 547,16	-277 147,29
Determinación del reparo al costo de ventas 2010 (Según SUNAT)			



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Conceptos	Importe S/
Costo de Ventas (A) + (B)	49 425 399,87
Costo de ventas según DJ 2010 (1)	49 702 547,16
Diferencia no sustentada en el costo de ventas	277 147,29
Nota:	
(1) Según PDT 668 N° le la Declaración Jurada Anual 2010 a foja 1617.	

Que del cuadro anterior se puede apreciar que la diferencia del costo de ventas del ejercicio 2010 por la suma de S/ 277 147,29, entre el consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2010 y el determinado por la Administración mediante los registros contables, se origina respecto de los ítems "consumo de materiales" por S/ 316 403,82 y "compra de materiales" por la suma de S/ 39 257,00.

Que al respecto, se tiene que según la recurrente la diferencia referida al ítem "consumo de materiales", se explica en que la Administración no tomó en cuenta los saldos finales de las Cuentas 606 - Suministros Diversos por S/ 2 854 245,00 y de la Cuenta 608 - Compras en Tránsito (netas) por S/ 177 350,00, a cuyo resultado se le debía restar el saldo de los otros consumos indirectos de producción que ascienden a S/ 2 715 190,00.

Que a fin de sustentar ello, la recurrente señala que proporcionó el documento denominado Anexo Modipsa / Anexo 1 - Consumo de Materiales (foja 1776), de cuya revisión se aprecia que en el rubro Consumo de Materiales (Diferencias) la suma de los saldos de enero a diciembre de 2010 de la Cuenta 606 - Compra de Suministros Diversos ascendía a la suma de S/ 2 854 245,00, a la que se le suma el resultado del saldo de la Cuenta 6084 - Compra Materia Prima y Auxiliares que ascendía al importe total de S/ 388 119,00, menos el saldo de la Cuenta 28 - Existencias por Recibir por un total de S/ 565 469,00, obteniéndose el saldo de compras netas en tránsito por la suma de S/ 177 350,00; para restar finalmente el concepto de Otros Consumos (no directos a la producción) por un total de S/ 2 715 190,00, lo que da un importe de S/ 316 404,00, con lo cual, a su criterio, se explica el origen la aludida diferencia por el ítem "consumo de materiales".

Que respecto del saldo de la Cuenta 606 - Compra de Suministros Diversos, obra en el expediente el medio magnético - CD (foja 922), que contiene la carpeta "AUDITORIA MODIPSA 2010" que incluye, entre otros, el archivo denominado "BALANCECOMPROBACION.xls", del que se aprecia la suma de los saldos al 31 de diciembre de 2010 de las divisionarias de la Cuenta 606 - Compra de Suministros Diversos asciende a S/ 2 854 245,00; por otra parte, se tiene que el saldo de la Cuenta 28401 - Mat. Prim. y Aux. asciende a la suma de S/ 103 714,72 y el saldo de la Cuenta 6084 - Materia Prima y Auxiliares asciende a S/ 388 119,00, y que el resultado de la resta de este importe con el saldo de la Cuenta 28401 - Mat. Prim. y Aux sería el importe de S/ -284 404,00, y no de S/ 177 350,00, como indica la recurrente.

Que respecto del concepto de Otros Consumos (no directos a la producción) se tiene que la recurrente, en su escrito de respuesta al Requerimiento N° (foja 1777), precisó que los consumos que no correspondían a la producción se registraban en la contabilidad mediante cargos en la Cuenta 65 - Cargas de Gestión, no obstante, de la revisión del archivo denominado "BALANCECOMPROBACION.xls", se aprecia que la suma de los saldos de las divisionarias 659001 - Suminist. electricos a Suministros Diversos, asciende a un total de S/ 2 426 893,86, lo que difiere del importe de S/ 2 715 190,00 que señala la recurrente, por lo que la recurrente no sustenta lo argumentado.

Que por lo expuesto, de la evaluación de la información y registros contables proporcionados por la recurrente con la finalidad de sustentar la diferencia respecto del ítem "consumo de materiales", no se aprecia que se encuentre fehacientemente sustentada.

Que ahora bien, respecto del ítem "compra de mercaderías" por la suma de S/ 39 257,00, la recurrente sostiene que se debe a una omisión del saldo de la Cuenta 608 - Existencias por Recibir, pero esta vez referida a mercaderías, pues, de la revisión que efectuó, verificó que por error en el período de diciembre de 2009 la Factura N° emitida por Inversiones por la suma de S/ 47 422,10, fue registrada como mercadería recibida, por lo que su registro debía de ser extornado en el ejercicio 2010, lo cual consta en el Libro Diario, y por el contrario en el ejercicio 2010 se registró por error la Factura N° emitida por por la suma de S/ 8 168,00, como una mercadería en tránsito, debiendo considerarse como insumos químicos, por lo que se debió de restar al saldo de mercaderías por recibir.



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

Que respecto de la reversión de la operación vinculada con la Factura N° emitida por obra en el expediente el medio magnético - CD (foja 922), que contiene el archivo denominado "DIARIO + CIERRE Y APERTURA.xls" donde se aprecia, entre otros, en el período de julio de 2010 con el Correlativo N° un asiento de cargo a la Cuenta - Factura por Pagar (M.N.) con abono a la Cuenta - Prendas De Vestir Afiliada por la suma de S/ 47 422,10, con la glosa "Por la reversión sin que se aprecie en el referido asiento el correspondiente cargo en la Cuenta 28 - Existencias por Recibir, con lo cual se efectuaría el reconocimiento del registro de las existencias por recibir.

Que en cuanto al registro de la Factura N° emitida por, de la revisión del archivo denominado "DIARIO + CIERRE Y APERTURA.xls", se aprecia que en el período de junio de 2010 con Correlativo N° hay un asiento de cargos a la Cuenta - Mat.Prim y Aux. Por Recibir por S/ 8 168,40 y a la Cuenta - Impuesto Gral. a las Ventas por S/ 1 552,00, con abono a la Cuenta 421101 - Factura por Pagar (M.N.) por S/ 9 720,00, con la glosa "O/P"; y otro asiento por un cargo a la Cuenta - Mat.Prim. y Aux. Por Recibir por S/ 8 168,40 con abono a la Cuenta 618101 - Exit. por Recibir por S/ 8 168,40, con la glosa "O/P", con lo cual se demuestra el registro de la compra de mercaderías y que estas se encuentran en tránsito o por recibir en el almacén.

Que posteriormente, en el período de diciembre de 2010 con el Correlativo N° del aludido archivo, se aprecia un asiento de cargo a la Cuenta 201102 - Prendas de Vestir Terceros con abono a la Cuenta - Mat. Prim. y Aux. Por Recibir, por la suma de S/ 8 168,40, con la glosa "Por rever. Mercadería con lo cual se sustenta el cambio del registro de las mercaderías por recibir a mercaderías (recibidas).

Que por lo expuesto, se tiene que la operación de cambio de condición de mercaderías en tránsito a mercadería en el almacén vinculada con la Factura N° emitida por, por la suma de S/ 8 168,40, se encuentra debidamente sustentada en el registro contable de la recurrente, por lo tanto, la Administración deberá de incrementar el saldo del ítem "compra de mercaderías" en dicho importe para efecto de realizar una nueva determinación del reparo al costo de ventas no sustentado.

Que cabe indicar que el hecho que los bienes adquiridos y registrados como mercaderías por recibir no correspondan a operaciones de importación no es óbice para emplear el registro de la mercadería en tránsito a almacén en adquisiciones en el país con la Cuenta 28 - Existencias por Recibir, toda vez que de acuerdo con el Plan Contable General Revisado aprobado por la Resolución CONASEV N°

de 15 de febrero de 1984, la Cuenta 28 - Existencias por Recibir, agrupa las cuentas divisionarias que representan los bienes cuyo ingreso a los almacenes de la empresa no se ha realizado y que serán destinados a la venta o producción o fabricación de sus productos, al consumo o al mantenimiento de sus servicios, por lo que lo señalado por la Administración respecto a que la recurrente no podía emplear la referida cuenta por no realizar operaciones de importación de mercadería carece de sustento.

Que si bien la recurrente no empleó de determinadas cuentas de la Clase 9 - Contabilidad Analítica normada en el referido Plan Contable General Revisado para registrar los consumos de materias primas, auxiliares y envases y embalajes de su proceso productivo, lo que dificultaba enlazar las cuentas de origen correspondientes a las Cuentas 60 - Compras, 24 - Materias Primas y 25 - Materiales Auxiliares, Suministros y Repuestos, con las cuentas de destino tal como lo indicó la Administración, tal situación no representó un impedimento para que aquella efectuara el cálculo del costo de ventas del ejercicio 2010 y determinara que una parte del costo de ventas declarado por la recurrente no contaba con el sustento en los libros contables y formulara el correspondiente reparo.

Que es del caso indicar que si bien a fojas 2409 a 2768 se aprecia documentación correspondiente a la foja 6 del Registro de Costos, Hoja de Trabajo "Sustento Modipsa", Anexo Compra de Suministro - Subcuenta 606, Anexo Compras - Subcuenta 28, algunas fojas del Libro Mayor y Libro Diario y Anexos Resumen - Otros Consumos por Almacén de enero a diciembre de 2010, que brindan un mayor detalle de la forma en que se habrían originado las diferencias en los ítems "consumo de materiales" y "compra de mercaderías", en tanto no se acompañó los comprobantes de pago correspondientes ni ninguna otra documentación que sustente el registro de dichas operaciones, tal documentación no desvirtúa lo antes señalado.



Tribunal Fiscal

N° 03252-8-2023

Que toda vez que se ha levantado en parte el reparo a la diferencia en la determinación del costo de ventas no sustentada, específicamente, en cuando a la “compra de mercaderías” por la suma de S/ 8 168,40, y se han mantenido los demás reparos, corresponde revocar la apelada a fin que la Administración reliquide el importe de la Resolución de Determinación N°

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 1809) fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que al respecto, 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, aplicable al caso de autos, disponía que 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, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por los Decretos Legislativos N° 953 y 981, aplicables a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría³, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que de autos se desprende que la citada resolución de multa ha sido emitida como consecuencia de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenidos en la Resolución de Determinación N°

(fojas 1812 a 1814), respecto a la cual esta instancia deberá efectuar una reliquidación, por lo que si bien está acreditada la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración realice una nueva liquidación de la referida sanción de conformidad con lo dispuesto por este Tribunal respecto al indicado valor vinculado.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (foja 1808) fue emitida por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, por no exhibir la recurrente los libros, registros u otros documentos solicitados, habiéndose consignado como sustento a lo determinado en los Resultados de los Requerimientos N°

Que de acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, constituye infracción no exhibir los libros, registros u otros documentos que la Administración solicite, la que, de conformidad con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, se encuentra sancionada con un importe equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos (IN) anuales, no pudiendo ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT según la Nota 10 de la citada Tabla.

Que mediante Resolución N° que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir en su domicilio fiscal la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N°, entre otras, ha establecido que la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario está referida al incumplimiento en la exhibición de libros, registros y otros documentos que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar o mantener en virtud de normas expresas.

Que mediante el punto 19 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1717 y 1718), la Administración solicitó a la recurrente exhibir y/o presentar, entre otra documentación, las guías de remisión

³ Situación en la que se encuentra la recurrente conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 1625 a 1636).



Tribunal Fiscal

Nº 03252-8-2023

remitente y transportista, correspondientes al ejercicio fiscalizado, indicando que dicha documentación debía de ser presentada el 20 de setiembre de 2012; no obstante, al resultado al aludido requerimiento (foja 1711), la recurrente no cumplió con presentar y/o exhibir la totalidad de las guías de remisión dentro del plazo otorgado, razón por la que se comunicó que se había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que posteriormente, a través del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1706 y 1707), la Administración reiteró la exhibición de las guías de remisión solicitadas en el punto 19 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , a fin de acogerse al régimen de gradualidad previsto en la Resolución de Superintendencia N° sin embargo, de acuerdo con el punto 1 del Anexo N° 1 del resultado del aludido requerimiento (fojas 1694 y 1695), la recurrente no cumplió con exhibir la totalidad de la documentación requerida.

Que en cuanto al importe de la sanción, se verifica que la Resolución de Multa N° (fojas 1807 y 1808), fue determinado aplicando el 0,6% a los ingresos netos consignados por la recurrente en la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, ascendente a S/ 73 976 886,00 (foja 1568 - 1749), lo que resultaba S/ 92 500,00 al 16 de enero de 2013 de fecha de comisión de la infracción, más intereses moratorios al 22 de enero de 2013 por S/ 259,00, al que se imputó el pago efectuado por la recurrente el 22 de enero de 2013 mediante el Formulario 1662 N° foja 1830) por S/ 18 301,00, lo que resultaba una multa por la suma de S/ 74 548,00, más intereses moratorios, procedimiento que se ajusta a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 16 de setiembre de 2013, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° y, **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo proceder conforme con lo indicado por la presente resolución.

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/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.