

Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

EXPEDIENTE N° : 9083-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 23 de junio de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con Reaistro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2012, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 e Impuesto a la Renta de no domiciliado de enero a junio de 2009, y las Resoluciones de Multa N° a giradas por las infracciones tipificadas por el numeral 13 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que, mediante Carta N° SUNAT (foja 5858) y Requerimiento N° (fojas 5855 y 5856)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de tercera categoría y del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, como consecuencia del cual emitió los siguientes valores impugnados:

- Resolución de Determinación N° (fojas 6102 a 6115) por, entre otros², los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009:
 - Reparo a los ingresos por diferencia en venta de por la suma de S/ 777 807,00.
 - Reparo al costo de ventas excepcionales en exceso por la venta de urea por el importe de S/ 509 992,00³.
- Resoluciones de Determinación N° a (fojas 6117 a 6158), por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, por las siguientes acotaciones:
A la base imponible gravada
 - Reparo por ventas omitidas de

¹ Notificados el 13 de marzo de 2011 mediante acuse de recibo (fojas 5857 y 5859), en el domicilio fiscal de la recurrente conforme se verifica del Comprobante de Información Registrada (foja 5170), habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma del receptor de tales documentos, 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.

² Cabe señalar que también se efectuaron reparos por gastos en el exterior a favor de personas que no laboran en la empresa por el importe de S/ 47 125,00, por gastos de alquiler y reparaciones de viviendas no sustentados por el importe de S/ 10 217,00 y por haber deducido gastos sin documentación de sustento, por la suma de S/ 18 185,00, los cuales fueron aceptados por la recurrente.

³ El reparo fue efectuado por el importe total de S/ 556 136,00; no obstante, la recurrente aceptó el reparo por el importe de S/ 46 144,00.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

- Ventas
- Notas de crédito.

A la base no gravada

- Notas de crédito por venta de urea.
- Valor de mercado urea.
- Error en emisión de factura de venta de urea.

Al crédito fiscal

- Crédito fiscal en nota de crédito emitida por Mafyrso
- Causalidad de gastos.

- Resoluciones de Determinación N° a (fojas 6129 a 6134, 6138, 6140 y 6143 a 6146), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 por los siguientes reparos:
 - Reparos diferencia en venta
 - Valor de mercado venta
 - Valor de mercado venta de urea.
 - Notas de crédito por venta de urea.
 - Nota de crédito emitida por
 - Error en emisión de factura de venta de urea.
- Resoluciones de Determinación N° a (fojas 6135 a 6137, 6139 y 6142), por el Impuesto a la Renta de no domiciliado de enero a junio de 2009, por la no retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado del pago por Licencia e implementación SAP.
- Resoluciones de Multa N° a (fojas 6191 a 6203, 6205, 6206, 6209, 6210, 6212 y 6215 a 6226), giradas por la comisión de infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
- Resoluciones de Multa N° a (fojas 6204, 6207, 6208, 6211, 6213 y 6214), giradas por la comisión de infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que contra las referidas resoluciones de determinación y de multa la recurrente interpuso recurso de reclamación (fojas 6062 a 6077), el que fue resuelto por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2012 (fojas 6351 a 6363), en la que declaró infundada la reclamación, la cual fue impugnada por la recurrente mediante recurso de apelación (fojas 6383 a 6385); por lo expuesto se tiene que la controversia se centra en determinar si los reparos formulados por la Administración se encuentran con arreglo a ley.

Que no obstante, de manera previa corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades a la resolución apelada y del procedimiento de fiscalización, planteadas por la recurrente.

Nulidades

De la resolución apelada

Que el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF⁴, modificado por Decreto Legislativo N° 1263⁵, señala que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o

⁴ Publicado el 22 de junio de 2013.

⁵ Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que se tiene que la recurrente aduce la nulidad de la resolución apelada en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, debido que en instancia de reclamación no se valoraron las facturas vinculadas al gasto incurrido por el transporte en la importación de urea ni se pronunció sobre la Carta N° [redacted] dirigida al Banco de Crédito del Perú por la transferencia bancaria a la cuenta de [redacted], por la acreditación del pago correspondiente al gasto de transporte sustentado con la Factura N° [redacted] (fojas 6048 a 6061) y sostiene que las aludidas facturas y los pagos registrados en el ejercicio 2009 fueron puestos a disposición en las instalaciones de la empresa para sustentar el costo vinculado a la adquisición de productos mediante el método de identificación específica y no por el método de evaluación de existencias "promedio ponderado".

Que sostiene que, en instancia de reclamación, recién correspondía presentar la documentación antes señalada, por lo que esta debió de ser merituada por la Administración, lo que no ocurrió, incumplándose el principio del debido procedimiento.

Que sobre las citadas pruebas cabe señalar que de la revisión del punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° [redacted] (fojas 5832 y 5833) se aprecia que la Administración mostró una relación de 59 registros vinculados con cargos en la Cuenta [redacted] - Costo de Ventas Excepcionales, los cuales no contaban con mayor detalle ni una clara vinculación con la generación de rentas gravadas, por lo que requirió a la recurrente *"presentar de manera ordenada y por asiento contable, la documentación que acredite el origen, la naturaleza, monto y vinculación con las rentas gravadas de cada uno de ellos. La documentación deberá encontrarse debidamente identificada con los comprobantes de pago a los que corresponden. Para el caso de ventas de animales, deberá adicionalmente adjuntar el informe técnico y/o de área que acredite las características y valoración de estos"*.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 5804 a 5810), la Administración dejó constancia que de la verificación de la documentación y del sustento presentado por la recurrente por cada uno de los gastos observados, la cual fue contrastada con la información proporcionada en libros, registros contables y detalle de notas de crédito emitidas y aplicadas, consideró sustentada parte de los cargos a gasto observados, los que figuran detallados en un cuadro contenido en dicho punto, indicándose por cada registro de gasto observado el sustento proporcionado, verificación realizada y el resultado correspondiente (levantada o sustentada la observación).

Que, por lo expuesto, se aprecia que la Administración requirió en etapa de fiscalización toda la información y documentación que sustente la naturaleza de los cargos a gastos contenidos en la Cuenta [redacted] - Costo de Ventas Excepcionales y dio cuenta que de la evaluación de la documentación que proporcionó se sustentó en parte lo observado, por lo tanto, la documentación que la recurrente proporcionó en instancia de reclamación deviene en extemporánea y que para fuese merituada en dicha instancia, la recurrente debía demostrar que su no presentación se debió a causas no imputables a aquella o que se hubiese cancelado o afianzado el monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas, lo que no se aprecia hubiese realizado⁶, por lo que el proceder de la Administración se encuentra arreglado a ley, conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario y corresponde desestimar la nulidad aducida por la recurrente.

Falta de suscripción de requerimiento por el agente fiscalizador

Que la recurrente invoca la nulidad del procedimiento de fiscalización, por no haberse cumplido con el procedimiento legal establecido, por cuanto de acuerdo con el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, toda documentación emitida por la Administración debe contener la firma del trabajador de la SUNAT competente, siendo que en el procedimiento de fiscalización el trabajador competente es el agente fiscalizador (auditor), no pudiendo ser reemplazado por un tercero; no obstante, la Carta de Presentación N° [redacted], Requerimiento N° [redacted] y Carta N° [redacted]

⁶ Sin perjuicio de ello, tampoco se observa en la instancia de apelación cancelación alguna de la deuda impugnada por dicho reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

no contienen los datos de identificación y firma del agente fiscalizador, no habiéndose cumplido con lo establecido por la Circular N° 028-2001. en consecuencia se vulnera el debido procedimiento.

Que concluye que al no haber sido suscritos los mencionados actos por el agente fiscalizador, devienen en nulos y, en consecuencia, nulo también el procedimiento de fiscalización materia de autos, de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y el numeral 2 del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 380-1-97 y 273-3-98.

Que conforme con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa y que la fiscalización que realice podrá ser definitiva o parcial, considerándose como esta última, cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

Que de acuerdo con el artículo 62 del referido código, la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, agrega que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios y para tal efecto dispone de diversas facultades discrecionales.

Que según el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, este se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento, y de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que conforme con el artículo 2 del citado reglamento⁷, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas que debían contener los siguientes datos mínimos: nombre o razón social del sujeto fiscalizado, domicilio fiscal, R.U.C., número del documento, fecha, el objeto o contenido del documento y la firma del trabajador de la SUNAT competente.

Que, por su parte, el inciso a) del artículo 3 del referido reglamento⁸, señala que la SUNAT a través de las cartas deberá comunicar al sujeto fiscalizado que será objeto de un procedimiento de fiscalización, presentar al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones únicas de aduanas que serán materia del procedimiento.

Que el primer párrafo del artículo 4 del referido reglamento establece que mediante el requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y, también, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el segundo párrafo del citado artículo precisa que, además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

Que según lo previsto por el artículo 50 del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, las Intendencias Regionales son los órganos directamente dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, y se encargan, dentro de su ámbito geográfico, de ejecutar las políticas y estrategias de la SUNAT vinculadas a tributos internos, y que el Intendente Regional es el funcionario de más alto nivel de una intendencia regional y el responsable de la misma; siendo que conforme al artículo 51 del mismo reglamento, una de sus funciones

⁷ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 049-2016-EF.

⁸ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 207-2012-EF.



Tribunal Fiscal

N° 05095-8-2023

es programar y ejecutar las acciones de fiscalización dirigidas a los contribuyentes identificados, propuestos y remitidos por la Gerencia de Programación y Gestión de Fiscalización y a los contribuyentes identificados en el marco del Plan Operativo de la Intendencia.

Que, mediante la Resolución de Superintendencia N° 190-2002/SUNAT, la SUNAT dispuso medidas de organización interna para determinar su estructura organizativa y establecer las funciones de sus unidades organizacionales. Es así, que se estableció que la División de Auditoría es un órgano que se encarga de fiscalizar la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que integran el Directorio.

Que el numeral 135.1 del artículo 135 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, señala que, al cómputo de los plazos establecidos en el procedimiento administrativo, se agrega el término de la distancia previsto entre el lugar de domicilio del administrado dentro del territorio nacional y el lugar de la unidad de recepción más cercana a aquél facultado para llevar a cabo la respectiva actuación.

Que, por su parte, el numeral 72.1 del artículo 72 de la citada ley, señala que los titulares de los órganos administrativos podían delegar mediante comunicación escrita la firma de actos y decisiones de su competencia en sus inmediatos subalternos o titulares de sus órganos o unidades administrativas que de ellos dependan, indicándose en el numeral 72.3 del mismo artículo que el delegado suscribe los actos con la anotación "por", seguido del nombre y cargo del delegante.

Que en el presente caso, mediante la Carta de Presentación N° _____ y el Requerimiento N° _____ (fojas 5855, 5856 y 5858), se inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización por sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, de los cuales se verifica que fueron firmados por Luis Vera Castillo, Jefe de la División de Auditoría, por delegación de Luis Acosta Vilchez el Intendente Regional La Libertad.

Que asimismo, se observa que mediante la citada carta se comunicó a la recurrente el nombre de los funcionarios que iban a tener a cargo la supervisión y ejecución del procedimiento de fiscalización (agente fiscalizador), el tributo, período, así como, la base legal respectiva. Adicionalmente, se aprecia que a través del Requerimiento N° _____ la Administración solicitó a la recurrente que presentara o exhibiera diversa documentación vinculada con el tributo y períodos a fiscalizar, estableciéndose que esta debía presentarse el cuarto día hábil contado a partir de la notificación del citado requerimiento en su domicilio fiscal; en ese sentido, se estableció la fecha y el lugar en el que la recurrente debía cumplir con lo solicitado, de conformidad con lo previsto en los artículos 1 a 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que obran en autos la Carta N° _____ (foja 5861), emitida por la Administración mediante la cual se otorgó a la recurrente la prórroga solicitada, constatándose que contiene la identificación y firma del Jefe de la División de Auditoría (Luis Vera Castillo) por delegación de Luis Acosta Vilchez el Intendente Regional La Libertad.

Que en ese sentido, las mencionadas cartas y requerimientos fueron emitidos con arreglo a ley, debiendo precisarse que lo alegado por la recurrente respecto a que no fueron firmados por el agente fiscalizador, por lo que el procedimiento de fiscalización deviene en nulo, al haberse incumplido con lo establecido en la Circular N° 028-2001⁹, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo antes expuesto, es el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT el que regula los requisitos que deberán cumplir las cartas y requerimientos, entre los cuales se encuentra la firma del trabajador de la Administración competente, siendo que en el presente caso, la Carta de Presentación N° 01 y el Requerimiento N° _____ fueron firmados por el Jefe de la División de Auditoría por delegación del Intendente Regional La Libertad, de conformidad con lo establecido en la normatividad antes mencionada.

Que del mismo modo, en cuanto a la Carta N° _____, cabe indicar que en la Resolución N° 03885-5-2018 este Tribunal señaló que "*en la Resolución N° 05084-8-2017, este Tribunal indicó que mediante Circular N° 013-2006 se autorizó a los Intendentes Regionales a delegar la firma a los*

⁹ Indica que "La Circular N°

regula la emisión de requerimientos formulados por el Área de Fiscalización".



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Jefes de División, entre otros, respecto de los documentos Tipo 3¹⁰, por lo que mediante Memorando N° de 24 de enero de 2007¹¹ (fojas 1758 y 1859), el Intendente Regional La Libertad, Luis Acosta Vilchez, delegó la firma de, entre otros, cartas y requerimientos, al Jefe de la División de Auditoría de la Intendencia Regional La Libertad (Luis Vera Castillo), por lo que tal funcionario se encontraba autorizado para firmar dichos documentos, verificándose, asimismo, que se ha cumplido en dicha resolución con consignar "por" seguido del nombre y cargo del delegante, por lo que lo alegado al respecto por la recurrente no resulta atendible".

Que no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 380-1-97 y 273-3-98 invocadas por la recurrente, pues corresponden a supuestos en los cuales la Administración no dejó constancia en los resultados de los requerimientos si los contribuyentes cumplieron o no con exhibir lo solicitado y adicionalmente se verificó que dichos resultados de requerimiento no contaban con fecha de cierre ni con la firma del representante legal de la recurrente ni del auditor, lo que no acontece en el caso de autos.

Que por lo expuesto, al no existir vicios de nulidad en el procedimiento de fiscalización materia de autos, corresponde analizar la procedencia de las Resoluciones de Determinación N° a y las Resoluciones de Multa N° a

Resolución de Determinación N°

Ingresos por diferencia en precio de venta de azúcar con logo Cartavio

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente señala entre otros argumentos, que durante el ejercicio 2009 realizó ventas de azúcar rubia marca Casa Grande y marca Cartavio, donde la segunda tenía un valor menor que la primera debido a que el precio de dicho producto en el mercado era inferior al , lo que le generó una pérdida o disminución de ingresos, conclusión a la que llegó la Administración sin más análisis que el referente al menor precio obtenido en la venta de azúcar rubia, lo que constituye una evaluación sesgada de sus ingresos, toda vez que no tomó en cuenta la utilidad real obtenida en el ejercicio, la cual fue mayor a la del año anterior.

Que con relación a que en la Memoria Anual del año 2009 no se consignó específicamente la política de ventas de la compañía, indica que era una precisión a la que no se encontraba obligada y, por lo tanto, su omisión no aporta prueba alguna, destacando que en el rubro de comercialización de dicho documento se consignó un incremento de las ventas obtenidas en el año 2009 respecto del año 2008 del orden del 33,85%, lo que se debe precisamente a los mejores precios de los a nivel local e internacional, a la estrategia de distribución de en el mercado local y del exterior.

Que indica que presentó el Informe Comercial de sustento de variación de precios marca producida por de fecha 2 de mayo de 2012, en el que se explicó que en el 2009 la compañía destinó el 25,31% de su producción a ser envasada con la .

Que sostiene que el objetivo de la implantación de la aludida política de comercialización era maximizar su rendimiento, ya que obtendría como ventaja el aumento de su volumen de ventas, al disponer de una marca diferenciada, es decir, una mayor rotación del stock de azúcar en el mercado, política que dio resultados al incrementar su producción en el 2009, respecto del año anterior.

Que arguye que es una empresa que produce azúcar rubia, la cual es destinada a la elaboración de sus dos productos, que son azúcar de las marcas Casa Grande y Cartavio, no existiendo norma legal que la obligue a tener líneas de producción ni almacenes independientes, destacando que no es materia del procedimiento el cuestionamiento del costo de producción.

¹⁰ En la Resolución de Tribunal Fiscal N° , se señaló que mediante la Circular N° se autorizó a los Intendentes Regionales a delegar la firma a los jefes de División, respecto de documentos Tipo 3, entre los cuales se encuentran las cartas y requerimientos.

¹¹ Refiere que fue "Remitido mediante Oficio N° (foja 1760), en respuesta a lo solicitado con Proveído N° .



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Que precisa que no estaba obligada a incluir la venta de azúcar en el Estudio de Precios de Transferencia, al no estar referida a operaciones con empresas vinculadas ni provenir de países de baja o nula imposición, por lo que su referencia no resulta relevante.

Que señala que basar la acotación en cuestionar la política de comercialización significa interferir o restringir en las decisiones organizativas de la sociedad que corresponden a su derecho de libertad de empresa, reconocido en el artículo 58 de la Constitución Política del Perú, lo que no es competencia de la Administración, por lo que afirma que el ejercicio del referido derecho no puede significar la vulneración de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, referida a la aplicación del valor de mercado.

Que expresa que en el supuesto negado de que su política no hubiese resultado exitosa, ello no es una causal para que la Administración se irroge una facultad de establecer reparos con base a una utilidad no percibida, lo contrario significaría asumir que el contribuyente que no fuese exitoso en el manejo de su negocio es susceptible de percibir una sanción de la Administración, mediante un cobro de una renta sobre una utilidad inexistente.

Que indica que la Administración, al resolver la aplicación del valor de mercado a la venta del producto azúcar rubia con logo Cartavio, ha aplicado el valor correspondiente al azúcar de marca Casa Grande, como si se tratara del mismo producto, pese a que no lo es, ya que se diferencian en el mercado por su marca.

Que aduce que con fecha 2 de enero del año 2009 celebró un contrato privado de licencia de uso de marca comercial y signos distintivos con la empresa ..., mediante la cual esta última le cedió el derecho de uso, explotación y aprovechamiento de marca comercial y signos distintivos de la marca ... contenidos en certificados de Indecopi de las que era titular, precisándose que continuaría ejerciendo el derecho a explotar, aprovechar y usar su marca comercial y signos distintivos.

Que afirma que, al contar con el derecho de emplear las marcas ..., optó por sacar al mercado ambos productos al precio de mercado que cada uno de ellos tenía; es decir, que vendió el producto ... de acuerdo con su valor de mercado, no siendo posible pretender aplicarle el valor de mercado de azúcar rubia de marca ..., el cual siempre fue el más alto del mercado.

Que resalta que con el fin de merituar en esta instancia de apelación como prueba el aludido contrato privado de licencia de uso, cumplió con cancelar el monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas en primera instancia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 148 del Código Tributario.

Argumentos de la Administración

Que indica que en etapa de fiscalización la Administración formuló el reparo por omisión de ingresos por la venta a un menor precio de su producción ..., en relación con la azúcar con el logo de su propia marca.

Que dejó constancia de acuerdo con el Acta de Inspección N° ..., efectuada a su planta en etapa de fiscalización, no se apreció que la recurrente tuviera líneas de producción ni almacenes independientes donde se pudiera diferenciar los costos de producción de cada una de ellas, apreciándose más bien que se dejó entrever que el conjunto de la producción se había repotenciado y que los nuevos proyectos de inversión buscaban lograr un mayor rendimiento en conjunto de la planta.

Que destaca que la recurrente y la empresa ... no poseen administradores independientes que toman decisiones comerciales independientes, encontrándose las labores directivas y gerenciales a cargo del personal destacado por su holding, ..., mediante la celebración de contratos de asesoría gerencial, servicio por el cual se les efectúa el pago respectivo y que ha sido materia de análisis en su Informe de Precios de Transferencia; sin embargo, dichas decisiones de política de grupo empresarial no pueden afectar el normal desarrollo de sus actividades, ni el flujo de ingresos y egresos, existiendo para efectos impositivos parámetros de control como lo son los Precios de Transferencia y lo dispuesto en los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que arguye que en el Informe de Precios de Transferencia no se aprecia que se hubiese analizado este tipo de operación ni el efecto de esta, pese a que representa un 30% del total de la producción y venta del ejercicio 2009, respecto de la ..., por lo que concluye que la recurrente no acreditó documentariamente el acuerdo del grupo sobre la especialización de la producción de tipo ...



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

observándose que la revisión de las memorias anuales de la recurrente que son de acceso público, se apreció que si bien con relación a _____ existe una conversión de producción de _____ a _____, el nivel de producción de _____ en el ejercicio 2009 se mantuvo en un 30%.

Que sostiene que de la revisión de la información de los costos de ventas de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 no se aprecia que se hubiese realizado producción de azúcar blanca, por lo que resulta inverosímil la afectación del posicionamiento en el mercado de azúcar blanca con su marca _____, como alegó la recurrente, afectándose, por el contrario, el posicionamiento del mercado del _____, ya que destinó el 30% de su producción para ser envasada con bolsas de papel con el logo Cartavio y comercializadas a precios inferiores a los precios que comercializa con su propia marca _____, resultando evidente la disminución de ingresos.

Que con relación al argumento referido a que según el informe elaborado por el Ministerio de Agricultura – Oficina de estudios económicos y estadísticos, ella conjuntamente con _____ fueron las únicas empresas que incrementaron su producción de azúcar del año 2009 al 2010, indica que no se cuestiona el incremento económico que experimentó, sino que la observación va dirigida a los ingresos que ha dejado de percibir en el ejercicio 2009, producto de la aplicación de la política de venta utilizada, la que le generó un perjuicio consistente en la disminución de sus ingresos.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que sus ingresos y utilidades aumentaron con relación al año anterior, indica que conforme se expuso precedentemente, la recurrente no demostró el beneficio que obtuvo al afectar la venta de su producción de _____ a un precio inferior que la de su propia marca.

Que en cuanto a que al intervenir en las decisiones organizativas de la sociedad la Administración está vulnerando su derecho a la libertad de empresa, indica que si un grupo económico decide efectuar políticas o estrategias, éstas deben estar acordes con la normatividad tributaria aplicable a fin de no interferir ni afectar el normal desarrollo de sus actividades ni el flujo de ingresos y egresos, existiendo parámetros del control, como los establecidos en los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, destacando que la apelación ante este Tribunal no era la vía correspondiente para dilucidar la violación de dicho derecho.

Que concluyó que la recurrente no acreditó con la base legal respectiva ni con la documentación pertinente el sustento o motivo por el cual procedió a efectuar la venta de su producción de azúcar con el logo Cartavio a precios inferiores a los que vendió su propia _____, sin obtener beneficio alguno, habida cuenta que ambas marcas pertenecían a una misma producción, lo cual originó una pérdida y/o una disminución de los ingresos, por lo que resolvió que el reparo formulado se encontraba con arreglo a ley.

Análisis

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 6110 a 6112), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por diferencia en _____, por el importe de S/ 777 807,00, sustentándose en los artículos 1, 20, 28 y 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por 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 el artículo 32 de la citada ley, modificado por Ley N° 28655, dispone que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado; si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente; a su vez, el numeral 1 del citado artículo 32, sustituido por Decreto Legislativo N° 979, prevé que para los efectos de



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

la ley se considera valor de mercado, en el caso de existencias, el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; en su defecto, se considerará el valor que se obtenga en una operación entre partes independientes en condiciones iguales o similares; en caso no sea posible aplicar los criterios anteriores, será el valor de tasación.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución Nº 00898-4-2008 ha establecido que la Administración se encuentra facultada a efectuar reparos por subvaluación de existencias, debiendo considerarse como valor de mercado aquel valor que se utiliza en las operaciones realizadas frente a las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se produjo la transacción a comparar, considerando la fecha de la transferencia del bien, así como las condiciones en la que esta se efectuó (términos contractuales, estrategias de negocios, etc.), de lo que fluye que es importante que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no puedan afectar materialmente el precio del bien.

Que teniendo en cuenta lo señalado, se advierte que a fin de determinar el valor de mercado de las existencias resulta aplicable el numeral 1 del artículo 32 antes citado, por lo que de acuerdo a la citada norma y los criterios jurisprudenciales mencionados, la Administración a efecto de determinar el reparo por subvaluación de existencias, debía considerar como valor de mercado aquel obtenido de las operaciones onerosas que la recurrente realizase con terceros, o en su defecto, el valor que se obtenga en una operación en condiciones iguales y similares, para lo cual debía considerar operaciones efectuadas en las mismas circunstancias económicas y de mercado en que se efectuaron las ventas de los referidos bienes, como son la fecha de transferencia, términos contractuales, entre otros.

Que de acuerdo con el punto 1 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº (fojas 5613 y 5614), la Administración indicó que de la revisión a la documentación de compras que proporcionó la recurrente observó que las bolsas de papel para de 50 Kg., , adquiridas y aplicadas al costo del ejercicio, según el análisis del costo de ventas y producción, fueron utilizadas para envasar el producto final obtenido del procesamiento de la materia prima de sus campos, sin que se aprecie la entrega por parte de ni del pago de la realización de servicios de maquila, lo que originó una diferenciación de la producción en el ejercicio 2009 de la , correspondiendo esta última al 30% del total de la producción del ejercicio 2009, la que no fue comercializada a dueña del envase del producto terminado, sino directamente a terceros independientes pero a precios inferiores a los que obtiene cuando se comercializa bajo su real marca que es tal como se evidencia en el Anexo Nº 2 adjunto a dicho requerimiento (fojas 552 a 5611), originándose una pérdida y/o disminución de los ingresos que debería haber obtenido por un total de S/ 777 807,00.

Que por lo anterior, solicitó a la recurrente sustentar por escrito, con la base legal aplicable y documentación en original, el motivo por el cual procedió a efectuar la venta de su producción de a precios menores que los correspondientes a su propia marca sin obtener beneficio alguno; además, debía proporcionar, de ser el caso, el contrato celebrado con la empresa , donde se evidencie las condiciones, beneficios y retribuciones monetarias obtenidas con motivo de la fabricación, envasado y comercialización de , debiendo adjuntar de corresponder la factura de venta emitida a la empresa en el ejercicio 2009, por el servicio prestado.

Que en respuesta, con el punto 1 del escrito de fecha 9 de mayo de 2012 (foja 4388), la recurrente señaló que conjuntamente con las empresas y Agroindustrial con complejos pertenecientes mayoritariamente al Grupo Gloria a través de su , que se dedican al cultivo, producción y comercialización de cuyas marcas están registradas a cada quien según corresponda, atendían a segmentos diferenciados que estaban dispuestos a pagar distintos precios por cada uno de los distintos productos que comercializa.

Que sostiene que en el ejercicio 2009, el grupo acordó realizar una especialización en la producción de , lo que redundaría en tener una mayor capacidad de producción individual de cada uno de los ingenios y reducción de costos unitarios, así la recurrente se especializaría en producir y se especializaría en producir solo utilizándose parámetros de calidad aceptados por el mercado para cada tipo de empresa originaria.

Que indica que se decidió corporativamente desde el ejercicio 2009 que la marca de fuese atendida desde el ingenio , evitando así que otros competidores puedan tomar el



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

mercado de azúcar rubia que dejaba , manteniendo esta empresa su vigencia comercial; asimismo, obtendría como ventaja el aumentar su volumen de ventas al disponer de una marca diferenciada.

Que sostiene que en el año 2007 el mercado de en el país era atendido principalmente por importaciones que históricamente fueron los mayores ingresos, lo que significaba que había un nicho de mercado importante que cubrir con clientes que consumirían azúcar blanca, por lo que se acordó que produciría únicamente v dejaría el nicho de mercado de para , es por ello que desde el 2009 destina parte de su producción a envasar con la , en un porcentaje del 25,31% en el 2009 al 27,55% en el 2010.

Que de acuerdo con el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5545 a 5547) la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente y señaló que no se encontraba en discusión la existencia de vinculación entre las empresas del grupo, no obstante, indica que ninguna de estas cuenta con administradores independientes, sino que las labores directivas y gerenciales se encuentran a cargo del personal destacado por su , mediante la celebración de contratos de asesoría gerencial, por lo que se les efectúa el pago respectivo y que fue analizado en el Informe de Precios de Transferencias que proporcionó la recurrente.

Que sostiene que, para efectos tributarios, cada empresa es un contribuyente independiente, por lo que las políticas de grupo económico no deben afectar el normal desarrollo de sus actividades ni el flujo de ingresos y egresos, así que para evitar estas situaciones se establecieron parámetros de control como son los precios de transferencia y el valor de mercado detallados en los artículos 32 y 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que, de la revisión de las Memorias Anuales de la empresa de los ejercicios 2008 y 2009, según la Superintendencia de Mercado de Valores, se aprecia la existencia de una conversión de producción para que se mantuvo un nivel de producción de 30% de en el ejercicio 2009.

Que arguye que, según los cuadros de costos de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 de la recurrente, observó que no se efectuó producción de azúcar blanca, por lo que no es cierta la supuesta afectación en el posicionamiento en el mercado de , sino que es evidentemente la afectación del posicionamiento en el mercado de , toda vez que destinó el 30% de su producción se envasaría con bolsas de papel , para luego comercializarlas a sus diversos clientes, obteniendo por cada una de ellas un valor por bolsa inferior al que recibe al comercializar su propia marca.

Que por lo expuesto, concluyó que la recurrente no acreditó con la documentación en original y en su caso con el base legal respectivo el motivo por el cual ha procedido a efectuar la venta de su producción de azúcar con el a precios menores que los correspondientes a su propia marca sin obtener beneficio alguno que originó una pérdida o disminución de los ingresos de S/ 777 807,00, obtenida de la aplicación del valor de mercado de las operaciones realizadas con terceros.

Que posteriormente, de acuerdo con el Anexo de Requerimiento N° (fojas 5535 a 5538), la Administración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario requirió a la recurrente que presente por escrito los descargos a las observaciones formuladas dentro del procedimiento de fiscalización, dentro del cual se encontraba el reparo por diferencia en precio de venta de , debiendo adjuntar la documentación en original que sustente sus descargos, no obstante, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5512) la Administración dejó constancia de que en su escrito de respuesta la recurrente no expuso descargo alguno sobre dicho reparo, por lo que resolvió mantenerlo.

Que por lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar si el reparo por omisión de ingresos por la venta de que produce y comercializa a un precio menor que que la recurrente comercializa con su propia marca, se encuentra con arreglo a ley.

Que de acuerdo con el Anexo N° II del Requerimiento N° (fojas 5552 a 5611), la Administración detalló la determinación de reparo por omisión de ingresos por la venta de azúcar rubia de bolsas de 50 Kg. con del cual se extrae a nivel de muestra lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

VALORACIÓN DE MERCADO DEL AZUCAR RUBIA X 50 KG. CON LOGO CARTAVIO												
Mes	Razón Social	Descripción	Fecha emisión	Tipo	Comprob.	Cantidad	Valor Venta Unitario S/	V.V.U. azúcar Casa Grande S/	V.V.U. Cartavio (a) S/	V.V.U. Mercado (b) S/	Diferencia (b) - (a) S/	Diferencia Ventas S/
1		x 50 Kg.	07.01.2009	1		600,00	46,22	46,22				0,00
1		Rubia x 50 Kg. Papel	08.01.2009	1		600,00			45,38	46,22	0,84	504,00
Nota:												
1. Tipo 1 - Factura												

Que del cuadro anterior se aprecia que la Administración procedió con la identificación de la razón social del cliente, descripción del bien, tipo y número de comprobantes de pago y luego para el cálculo de la diferencia en el precio de ventas, partió del valor unitario del precio de la bolsa de 50 Kg. de , tomando en cuenta el precio del día en que se vendieron por cada factura, al que comparó con el precio unitario de la de la venta del día, que era menor al , resultando una diferencia de precio que era multiplicada por la cantidad de bolsas de vendidas, obteniendo la diferencia en cada operación de venta, cuyos importes sumaron un total de S/ 777 807,00.

Que de lo actuado se puede advertir que la recurrente reconoce que la producción de ambos productos proviene del ingenio azucarero de la recurrente, diferenciándose solo para el embolsado del producto final (), justificando el menor precio de venta para , en el hecho de que cuando esta era producida por la propia empresa lo hacía a un menor precio de venta que la producida por la recurrente con su propia marca, por estar dirigida a un segmento de clientes diferentes. Asimismo, señala que tomó la responsabilidad de producir azúcar rubia con el , como parte de una política de grupo económico, pues su empresa vinculada , se especializaría en la producción de azúcar blanca o refinada.

Que como sustento de los derechos de uso , la recurrente proporcionó copia del Contrato privado de licencia de uso de marca comercial y signos distintivos suscrito con la empresa de fecha 2 de enero de 2009 (fojas 6062 a 6064), de cuya Cláusula Segunda se aprecia que (titular) cedió de manera voluntaria a favor de la recurrente (licenciataria), el derecho de uso, explotación y aprovechamiento de la marca comercial y signos distintivos denominados " ", precisándose que la cesión de uso de la aludida marca a la recurrente era de plazo indeterminado, no obstante, las partes acordaron que la titular continuaría ejerciendo el derecho de explotar, aprovechar y usar su marca comercial y signos distintivos. Asimismo, en la Cláusula Tercera se indica que las partes contratantes convinieron en establecer que los derechos cedidos a favor de la licenciataria se transferían a título oneroso; sin embargo, dicho onerosidad sería efectiva después del cuarto año (año 2012), para lo cual se convino en establecer una regalía del total de ventas anuales al 31 de diciembre de cada año, determinada por una firma especializada en Precios de Transferencia que sería contratada.

Que con el aludido contrato queda acreditado que la recurrente se encontraba facultada para comercializar la marca en el período acotado, debiendo mencionarse que si bien el derecho a usar la referida marca se ejercía dentro de los parámetros establecidos en el contrato, resultaba razonable que el precio de venta del fuera fijado por la recurrente en razón a una estrategia comercial, la cual podía responder a los intereses del grupo económico o características propias del mercado al cual estaba dirigido el producto, debiendo precisarse además que la marca sí configura un elemento diferenciador del precio del producto.

Que en el mismo sentido, corresponde indicar que tampoco puede cuestionarse dicho valor de mercado por el hecho que la recurrente no hubiese acreditado el beneficio obtenido o por supuestos ingresos dejados de percibir, dado que la idoneidad de las decisiones comerciales de la recurrente no pueden ser cuestionadas por la Administración, habiendo implementado la recurrente dicho precio de venta del como parte de una estrategia comercial de grupo económico, por lo que no resultan pertinentes los argumentos de la Administración tendientes a cuestionar el referido acuerdo comercial.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Que asimismo, en cuanto a lo señalado por la Administración respecto a que de acuerdo con el Acta de Inspección N° la recurrente no tiene líneas de producción ni almacenes independientes donde se pudiera diferenciar sus costos de producción, debe indicarse que no existe norma legal que la obligue a tener líneas de producción ni almacenes independientes para la venta, por lo que lo señalado al respecto carece de sustento, más aún cuando en el caso de autos no se ha reparado el costo declarado.

Que en ese sentido, se observa que existen circunstancias de mercado que permiten determinar que resulta razonable que en el período acotado la recurrente haya establecido diferencias en los precios de

Que estando a lo expuesto, se concluye que la Administración no ha acreditado objetivamente que la recurrente vulnere la regla de valor de mercado en la venta de, conforme con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, por lo que el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley y, en tal sentido, corresponde levantarlo.

Que en ese sentido, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en relación con este reparo, así como respecto a la admisión de pruebas presentadas en instancia de reclamación.

Costo de ventas excepcionales en exceso por la venta de urea

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente aduce que el reparo efectuado al costo de ventas excepcionales está vinculado con una operación de mutuo de urea con la empresa, operación que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1648 del Código Civil y lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley del Impuesto General a las Ventas constituye una transferencia recíproca de la propiedad de un bien entre mutuante y mutuario, el cual, para efectos tributarios, tiene tratamiento de venta.

Que asimismo, indica que, en el caso de mutuos de bienes, era necesario que el mutuario restituya los bienes recibidos en las mismas condiciones que los obtuvo, siendo de su cargo todos los costos en que se incurran para realizar dicha reposición.

Que señala que la afirmación de la Administración de que no se empleó un método uniforme para la determinación del costo de salida de 3 995,93 Toneladas Métricas (TM) de urea entregadas a por concepto de devolución de mutuo, y que la conllevó a reconocer únicamente los costos vinculados a la adquisición del producto de manera específica, resulta inexacta.

Que por lo tanto, sostiene que la urea recibida en mutuo de bienes y, posteriormente devuelta, fue valorizada de la siguiente manera:

a) Ingreso de los bienes en mutuo

Que el ingreso de urea se realizó en diciembre de 2008 por la cantidad de 4 000 TM a un costo de US\$ 260,00 por TM, que estaba comprendida por US\$ 230 TM de urea más US\$ 30 de costo por TM de gastos vinculados, los que fueron detallados en la Factura N° emitida por

Que respecto de la forma de llevar el Kardex indica que se realizó mediante el método del costo promedio ponderado mensual, el cual consiste en evaluar las existencias de forma mensual considerando todos los ingresos del mes promediándolos con el saldo final del mes anterior, determinándose un costo unitario que sería aplicado a las salidas de urea, método de costo que es reconocido tanto en el párrafo 25 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 – Existencias, así como en el artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta.

b) Ingreso de la importación realizada

Que señala que en febrero de 2009 realizó la importación de 3 995,95 TM de urea al costo de US\$ 274,00 que comprendía US\$ 255,00 por TM del costo de importación y de US\$ 19,00 por TM por gastos vinculados.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

c) Devolución de bienes recibidos en mutuo

Que afirma que en febrero de 2009 efectuó la entrega de 3 995,95 TM de urea a un costo unitario de US\$ 299,00 por TM.

Que respecto de lo señalado por la Administración con relación a que no existe un método uniforme porque el Kardex inicia con un precio de S/ 1,08 por Kg. sin apreciarse el monto en moneda extranjera y que además obran ingresos a diferentes precios tales como S/ 1,03, S/ 1,08 y S/ 0,96, pero las salidas se efectuaron a S/ 1,03 por Kg., a pesar que el saldo acumulado continuaba a un valor de S/ 1,08 por Kg., indica que tal afirmación es incorrecta, pues en el archivo de Kardex que proporcionó por correo electrónico y aceptado de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de la Determinación N° no se consideran entradas ni salidas por el valor de S/ 1,03, y además no resulta razonable cuestionar la falta de variación del saldo acumulado de S/ 1,08 por Kg., debido a que dicho monto se mantuvo porque las cantidades de salidas de urea anteriores a la devolución de mutuo, no fueron significativas, por lo que no se afectaba el promedio acumulado.

Que por lo anterior, sostiene que estaba acreditado que el método empleado era el promedio ponderado diario para el año 2009, por lo que se debe reconocer el costo de US\$ 299,00 por TM, y trae a colación lo señalado por la Administración en la Carta N° del 7 de setiembre de 2012, en donde se indicó que el método promedio diario al método promedio mensual no califica como un cambio de método de valuación de existencias.

Que refiere que, tal como indicó en su escrito de reclamación, le facturó en el ejercicio 2008 urea a US\$ 260,00 por TM, lo que comprendía el costo propio de la urea y del traslado a sus almacenes, lo que le generó una cuenta por pagar de US\$ 260,00 por TM, posteriormente, al momento de devolver dicho producto se facturó a un precio de US\$ 230,00 por TM que correspondía únicamente al costo del producto sin incluir el costo del traslado que sería asumido por , generándose una cuenta por cobrar de US\$ 230,00 por lo que tuvo que pagar la diferencia de US\$ 30,00 por TM del costo que estaba pendiente.

Que indica que resultaba razonable pagar la aludida diferencia en el precio (US\$ 30 por TM), debido a que como mutuuario estaba obligado a reponer el producto recibo en las mismas condiciones en que le fue entregado, es decir, debido a que la entrega del producto se hizo en sus almacenes, la reposición también debía darse en los almacenes de , lo que significó que dicha empresa pague el costo del traslado y luego se lo cobre, lo que efectivamente ocurrió mediante la Factura N° emitida por por la suma de US\$ 110 414,40, cancelada con transferencia a una cuenta de dicha empresa en el Banco de Crédito, según Carta de Orden N° , con lo que quedaba acreditado que canceló el costo del traslado de la urea de las instalaciones de Aduanas a los almacenes de

Que por lo tanto, sostiene que a fin de determinar el costo de la urea de manera específica al momento de realizar la devolución a se debió tener en cuenta todos los gastos en que se incurrieron en la operación los que corresponden a: 1. Compra por importación de urea por US\$ 255 por TM, 2. Gastos vinculados por US\$ 11,00 por TM y 3. Por depósito a por la suma de US\$ 30 por TM., que sumaban un total de US\$ 296 y agrega que toda vez que acreditó la realización de dichos gastos con los medios probatorios alcanzados en instancia de reclamación, sin que se aprecie pronunciamiento alguno en la resolución impugnada, alega que corresponde que se declare la nulidad de dicha resolución.

Argumentos de la Administración

Que señala, entre otros, que la revisión de los actuados en etapa de fiscalización se tiene que el método de valuación de existencia reflejado el Kardex de urea de los años 2008 y 2009 no obedece al método promedio ponderado que aduce la recurrente, sino a la presencia de un método diferente al existir falta de uniformidad en el método de valuación de existencias, de tal manera que para efectos de la determinación correspondía reconocer los costos vinculados a la adquisición del producto de manera específica, considerándose los datos proporcionados por la recurrente, excepto los vinculados al traslado a los almacenes de la , toda vez que conforme se señaló en el cuadro de cálculos presentado como respuesta al Requerimiento N° el precio de venta de urea que se



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

otorgó fue de \$ 230,00 por TM (Compra a . se efectuó a US\$ 260,00), en consideración a que . se encargaría de los gastos respectivos.

Que, por lo expuesto, sostiene que el costo de ventas a reconocer correspondía a la suma total de S/ 3 344 707,42, al que se le descontó el costo de ventas considerado por la recurrente de S/ 3 854 699,55, existiendo una diferencia por exceso por la suma de S/ 509 992,13, que es materia de reparo.

Que respecto de lo alegado a que, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 - Existencias, el costo de adquisición de los inventarios comprende el precio de compra, los aranceles y todos los gastos directamente vinculados atribuibles a su adquisición, por lo que se debía tener en cuenta todos los gastos en que se incurrieron en la operación, indica que conforme explicó precedentemente la Administración reconoció los costos vinculados a la adquisición del producto de menara específica, considerándose los datos proporcionados por la recurrente, excepto los vinculados al traslado a los almacenes de la recurrente, toda vez que según su manifestación el precio que se le otorgó fue de US\$ 230,00 TM, en consideración a que se encargaría de los gastos respectivos.

Análisis

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 6106 a 6109), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al costo de ventas excepcionales, por el importe de S/ 509 992,13, sustentándose en los artículos 20, 37, 62 y 65 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que según el artículo 62 de la aludida ley, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) primeras entradas, primeras salidas (PEPS), b) promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL), c) identificación específica, d) Inventario al detalle o por menor, y e) existencias básicas.

Que por su parte, el inciso e) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establecía que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrían en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y en el reglamento¹².

Que, de otro lado, el párrafo 6 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 - Existencias¹³ establece que los inventarios son activos: (a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. Agrega su párrafo 37 que una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados.

Que de otro lado, en su párrafo 23, la citada NIC N° 2 señala que el costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.

¹² En virtud de dicha norma, este Tribunal en las Resoluciones N° 07690-5-2020, 00925-3-2020 y 10501-4-2021, ha considerado la aplicación de la NIC 2 para la determinación del costo computable.

¹³ Oficializada mediante Resolución N° 034-2005-EF/93.01.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Que por su parte, el párrafo 25 de la mencionada norma contable precisa que el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado; siendo que la entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes.

Que asimismo, a título ilustrativo, el párrafo 26 de la indicada norma contable refiere que, por ejemplo, dentro de la misma entidad, los inventarios utilizados en un segmento del negocio pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento del negocio. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.

Que el párrafo 27 de la mencionada NIC N° 2 anota que, si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del período, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el período. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la entidad.

Que según WILCOX y SAN MIGUEL el método de identificación específica funciona mejor cuando se aplica a inventarios de productos no idénticos y de alto valor, específicamente si los artículos tienen número de serie, como automóviles, maquinaria o implementos grandes y que también funciona en casos en donde el número de unidades vendidas (o consumidas) durante el período contable es relativamente pequeño; y señalan que el método del costo promedio asigna costos a todas las unidades que fluyen por el inventario durante el período al costo promedio de todas las unidades y que no distingue entre unidades compradas a precios diferentes¹⁴.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y 02664-3-2008, este Tribunal ha dejado establecido que los Inventarios Permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes.

Que en las Resoluciones N° 08311-3-2001 y 01398-3-2003 este Tribunal ha señalado que en el Registro de Inventario Permanente Valorizado se anota el ingreso y salida de existencias (mercaderías, suministros, materias primas, etc.), así como sus respectivas valorizaciones. En tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entradas y salida de bienes.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 1648 del Código Civil, por el mutuo, el mutuante se obliga a entregar al mutuuario una determinada cantidad de dinero o de bienes consumibles, a cambio que se le devuelvan otros de la misma especie, calidad o cantidad.

Que de acuerdo con el punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 5832 y 5833) la Administración observó diversos cargos a gastos efectuados en la Cuenta - Costo de ventas excepcionales, los que no cuentan con mayor detalle ni con una clara vinculación con la generación de rentas gravadas, por lo que a fin de acreditar su vinculación con la generación de rentas gravadas y, por lo tanto, su deducibilidad, requirió presentar de forma ordenada y por asiento contable la documentación que acredite el origen, la naturaleza, monto y vinculación con la generación de rentas gravadas de cada uno de ellos y debidamente identificada con los comprobantes de pago a las que corresponden.

Que mediante el escrito de fecha 25 de julio de 2011 (foja 1839) la recurrente señaló, respecto de los cargos en la Cuenta - Costo de ventas excepcionales, que proporcionaba el detalle de las facturas de venta y los asientos contables respectivos y la información de la operación de mutuo de bienes efectuada con (fojas 1229 a 1349), para lo cual muestra un cuadro resumen de

¹⁴ Al respecto, véase WILCOX, K. y SAN MIGUEL, J. (1995). *Introducción a la contabilidad financiera*. México: Compañía Editorial Continental. Páginas 256 y 258.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

la determinación de costo excepcional (foja 1339), respecto del cliente que corresponde a un mutuo de urea realizado con dicha empresa debido a que no contaba con stock disponible para el uso de los campos de cultivo de caña y que si bien es cierto aparentemente se obtiene una pérdida, esta se ve compensada con el menor costo del insumo que fue aplicado a los campos de cultivo de caña, por lo tanto no existe pérdida.

Que añade que el precio de US\$ 260,00 por TM facturado por incluye los gastos relacionados con la importación, mientras que el precio de US\$ 230,00 por TM facturado corresponde a la entregada en Puerto Salaverry, encargándose de los gastos respectivos el aludido cliente.

Que de acuerdo con el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5804 a 5810), la Administración dejó constancia de la información y documentación proporcionada por la recurrente y señala respecto de la operación de la venta de urea efectuada con que en el cuadro que proporcionó se indica que recibió en el año 2008 de dicha empresa la cantidad de 4 000 TM a un costo de US\$ 260,00 TM, según Factura N° , a ser devuelta con los insumos que serían recibidos en enero de 2009, que fueron de 8 777 TM de urea a un valor CIF total de US\$ 2 240 773,96, es decir, a un costo unitario de US\$ 255,00 por TM.

Que refiere que mediante la Factura N° se realizó la entrega de urea por US\$ 919 068,50, es decir, US\$ 230,00 la TM, y mientras que con las Facturas N° y se sustentaron los gastos operativos vinculados en los que se incurrió, por lo que el costo de venta excepcional a reconocer era de US\$ 255,00 por TM y no de US\$ 299,00 como señala la recurrente en su cuadro resumen, por el cual tampoco proporcionó documentación sustentatoria sobre su forma de determinación, por lo que procedió a mantener la observación por el exceso al costo de venta excepcional solo por la diferencia entre el costo unitario de TM por US\$ 299,00 menos US\$ 255,00 al cual multiplicó por la cantidad de 3 995,93 TM, haciendo a un total de US\$ 175 820,92 al que se le aplicó el tipo de cambio S/ 3,174, lo que resulta la suma de S/ 558 055,60. Agrega que según el Registro de Ventas de la recurrente la urea adquirida no fue de uso exclusivo suyo sino que parte de esta es suministrada a sus afiliadas.

Que posteriormente, de acuerdo con el Anexo de Requerimiento N° (fojas 5535 a 5538), la Administración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario requirió a la recurrente que presente por escrito los descargos a las observaciones formuladas dentro del procedimiento de fiscalización, dentro del cual se encontraba el reparo al costo de venta excepcional por la suma de S/ 558 055,60, debiendo adjuntar la documentación en original que sustente sus descargos.

Que a través del escrito presentado el 18 de junio de 2012 (fojas 4836 a 4838), la recurrente señala que procedía a proporcionar documentación que sustenta la determinación del costo unitario de US\$ 299,00 por TM de urea, para lo cual muestra con un cuadro el ingreso de 4 000 TM de urea en el mes de diciembre de 2008 y con costo acumulado de S/ 3 239 600,00, lo que resulta un costo de S/ 809,00 por TM (US\$ 299,00). Indica que al 31 de diciembre de 2008 según su Kardex el stock de urea era de 4 562,87 TM con un costo total de S/ 4 915 719,56.

Que indica que en el mes de febrero de 2009 ingresaron 3 995 TM de urea que incluyeron gastos vinculados con su importación conjuntamente con el costo de adquisición de la urea, lo que detalló en cuadro de ingreso de la mercadería al almacén, servicio de estiba y almacenaje del proveedor Almacenera Trujillo y del Iturri Agente de Aduana - Marítimo, resultando un importe de S/ 0,87 por Kg., los que fueron distribuidos proporcionalmente del perdido total de importación de 8 800 TM, asignándole únicamente a los 3 995 TM de urea que corresponde a la entrega a

Que aduce que el método que se utiliza para llevar el Kardex es el promedio ponderado, que consiste en sumar los valores existentes en el inventario con los valores de nuevas compras, para luego dividirlo entre el número de unidades existentes en el inventario incluyendo tanto las inicialmente existentes, como las de la nueva compra. Deja constancia que proporcionaba el Kardex donde se determina que el costo de la mercadería entregada a era de S/ 0,96 por Kg. (US\$ 299,00 por TM).

Que de acuerdo con el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5525 a 5528) la Administración dejó constancia de los argumentos de descargo expuestos por la recurrente en su escrito de respuesta y señala que de la revisión del Kardex de la recurrente, en el período de diciembre de 2008, se aprecia un saldo inicial de 1 083,47 TM de urea a un costo de US\$ 705,26 y de S/ 2



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

064,22. Luego, observó que las salidas se efectuaron a un costo de US\$ 354,90 (S/ 1 077,33) y que en el 19 de diciembre de 2008 se produjo el primer ingreso de 209 TM a un costo de US\$ 260,00, es decir, S/ 809,00 produciéndose inmediatamente la salida de urea con un costo de US\$ 354,90 (S/ 1 077,33), figura que se repite en los siguientes ingresos y salidas de urea, método que no corresponde al promedio ponderado como señala la recurrente.

Que en relación con el ejercicio 2009 aduce que el Kardex inicia con un precio de S/ 1,08 por Kg. de urea, sin indicar el equivalente en moneda extranjera, observándose ingresos son realizados a diferentes precios entre ellos S/ 1,03, S/ 1,08 y S/ 0,96; sin embargo, las salidas se efectúan al valor de S/ 1,03 por Kg. pero en el saldo acumulado continua a valor de S/ 1,08 por Kg., por lo que no existe la utilización de un método uniforme para la determinación del valor de los costos de las salidas del producto de urea.

Que sostiene que en la determinación del costo de ventas de urea realizadas con la empresa, se aprecia que la recurrente no aplica el método promedio ponderado, toda vez que el Kardex presenta errores en su aplicación tal como se indicó precedentemente.

Que señala que procedería a reconocer los costos vinculados a esta operación de acuerdo con el método de identificación específica, donde consideró los datos proporcionados por la recurrente, salvo los vinculados al traslado a los almacenes (estiba y fleta local) de la empresa, toda vez que el precio de venta que se otorgó fue de US\$ 230,00 por TM, en consideración que su cliente se encargaría de los gastos respectivos.

Que por lo expuesto, concluye que el costo de ventas a reconocer asciende a S/ 3 344 707,42, por lo que al haber registrado la recurrente un costo de ventas excepcionales (Cuenta) de S/ 3 854 699,55, procedió a reparar la diferencia de S/ 509 992,13 por concepto de costo de ventas de urea a

Que en tal sentido, se tiene que la controversia consiste en determinar si el reparo por costo de ventas excepcionales en la venta de urea que la recurrente realizó, vinculada con una operación de mutuo de bienes, se encuentra con arreglo a ley.

Que como se puede observar de la descripción efectuada de las actuaciones realizadas por la Administración en el procedimiento de fiscalización, el reparo al costo de venta materia de análisis tiene su origen en el método de valuación de existencias empleado por la recurrente, el que según aquella correspondía al método promedio ponderado, que consta declarado en el acápite f) Existencias de la Nota 2 a los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2009 (foja 754/reverso), toda vez que de la revisión del Registro de Inventario Permanente Valorizado de los ejercicios 2008 y 2009 observó una serie de deficiencias en la forma de su llevado al registrar sus operaciones empleando el método de valoración promedio ponderado.

Que en ese sentido, de la revisión de la parte pertinente del Registro de Inventario Permanente Valorizado del producto urea del período de diciembre de 2008 (fojas 4673 a 4676), se observa que muestra un saldo inicial de 1 083,47 de TM con un costo de S/ 2 064,22 o US\$ 705,26 por TM, que luego con fecha 1 de diciembre de 2008 se aprecia una salida 15,35 TM con un costo de S/ 1 077,33 o US\$ 354,90 por TM costo que se mantiene hasta del 18 de diciembre de 2008; luego con fecha 19 de diciembre de 2008 se produjo un ingreso de 209 TM con un costo por TM de S/ 809,90 o US\$ 260,00, produciéndose en esa misma fecha una salida de 12 TM a un costo de S/ 1 077,33 o US\$ 354,00, figura que se repite con los siguientes ingresos y salidas de productos del mes.

Que obra también el Registro de Inventario Permanente Valorizado del producto Urea Agrícola del período de enero de 2009 (fojas 4663 a 4672), donde se aprecia un saldo inicial de 4 562 870 Kg. con un costo de S/ 1,08 por Kg., advirtiéndose un cambio de modo de registro de la unidad de medida de cantidad de TM a Kg. y de solo montos del costo unitario en nuevos soles, respecto de la forma de llevar dicho registro en relación con el año anterior; asimismo, respecto del período de febrero de 2009 del aludido registro (fojas 4657 a 4670), se aprecia que los ingresos del producto son realizados a distintos precios tales como S/ 1,03, S/ 1,08 y S/ 0,96; sin embargo, las salidas se efectuaron a S/ 1,03 por Kg., no obstante, el saldo acumulado continua a un valor de S/ 1,08 por Kg.

Que cabe indicar que con fecha 14 de febrero de 2009 se aprecia en dicho registro (foja 4663) la anotación del ingreso de 3 995 950 Kg. a un costo de 0,87 por Kg., lo que resulta un valor total de S/ 3 484 231,21 y



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

una salida de 3 995 950 Kg. a costo de 0,96 por Kg., lo que resulta un valor total de S/ 3 854 699,55, a la cual la Administración le restó el costo de venta determinado en aplicación del método de identificación específica de S/ 3 344 707,42, resultando el reparo de exceso de costo de ventas excepcional por la suma de S/ 509 992,13.

Que como consecuencia de la falta de uniformidad en el empleo del método de valorización promedio ponderado para valorizar la adquisición de urea agrícola reflejado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, cuya salida de fecha 14 de febrero de 2009 constituye el costo de ventas observado, se aprecia que la Administración procedió a calcular del costo de venta de dicho producto empleando, según refiere en el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5526), el método de identificación específica para valorizar la entrega de 3 995 950 Kg. o 3 995,95 TM a su cliente

Que sin embargo, no se aprecia que la Administración hubiese sustentado la naturaleza o uso diferente del producto urea adquirido mediante importación, a fin de justificar la utilización de fórmulas de costeo distintas. En efecto, se advierte que la recurrente realizó otras ventas del producto urea al 46% x 50 Kg. a diversos clientes, según las Facturas N° de fecha 31 de marzo 2009 (foja 1308), de fecha 2 de abril de 2009 (foja 1302), de fecha 31 de marzo de 2009 (foja 1300) y de fecha 30 de abril de 2009 (foja 1296), lo que demuestra la comercialización de este producto por la recurrente en el ejercicio acotado, siendo que la Administración, únicamente, sostiene que dicha importación de urea tuvo coincidencia en cantidad y fecha de ingreso y salida para ser entregada a y que el método promedio ponderado empleado por la recurrente presentaba inconsistencias, afirmaciones que por sí solas, en modo alguno, demuestran una naturaleza o uso distintos de tales existencias (urea uso agrícola) con las que se contaba con anterioridad, que justificara emplear el método de identificación específica que, según la citada NIC N° 2, está reservado para productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como para bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos (por ejemplo para la venta o para consumo propio), hecho este último que no se aprecia que haya ocurrido en el presente caso, más aún cuando estos bienes, por su naturaleza, resultan ser intercambiables entre sí, respecto de los cuales según la recurrente optó por valuarlos bajo el método de promedio ponderado, método que debía de ser aplicado de manera uniforme de ejercicio en ejercicio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado; por lo que la aplicación del método de valuación diferenciado que pretende la Administración, en este caso, no se encuentra debidamente sustentado.

Que en todo caso, al no haber la recurrente aplicado de manera uniforme el método del costo promedio ponderado para la valuación de la urea de su almacén, la Administración debió efectuar las correcciones o ajustes correspondientes para determinar el exacto valor unitario de dicho bien, tomando en cuenta la información contenida en el Registro de Inventario Permanente Valorizado de urea de diciembre de 2008 a febrero de 2009 y cualquier otra documentación proporcionada por la recurrente en etapa de fiscalización, para que de esta forma determinar el correcto costo promedio ponderado de las 3 995 TM de urea de uso agrícola entregadas el 14 de febrero de 2009 a .., en cumplimiento del mutuo de bienes que realizó con dicha empresa, y, en caso de determinar algún exceso en el costo de ventas de dicha operación, formular el reparo correspondiente al exceso del costo de ventas deducido por la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado, y no emplear un método de valorización de existencias distinto al señalado por la recurrente para calcular dicho costo de ventas el cual además no era el método de valorización adecuado para emplear, dadas las características de las operaciones de la recurrente.

Que de acuerdo con lo expuesto, se advierte que el reparo formulado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo.

Que en ese sentido, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en relación con este reparo, así como de la admisión de las pruebas presentadas en instancia de reclamo que no fueron evaluadas por la Administración.

Que atendiendo al análisis efectuado, se han levantado los reparos bajo análisis por lo que corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

de 2009, debiendo la Administración reliquidar su importe considerando los reparos aceptados y no impugnados en autos.

Resoluciones de Determinación N°

a

y

Argumentos de la recurrente

Que indica que pese a que la Administración reconoció que los gastos de los servicios pasajes aéreos, hospedaje y viáticos de personal no domiciliado estaban vinculados con la implementación del sistema SAP, la cual se considera como asistencia técnica, no toma en cuenta lo dispuesto en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de cuya lectura se desprende que se permite asumir al usuario domiciliado estos gastos directamente, no constituyendo renta del no domiciliado sujeta a imposición; sin embargo, para la Administración tal exclusión en la norma significa que dichas erogaciones no se les aplica la tasa para asistencia técnica del 15%, sino que están sujetas a la aplicación de la tasa general del 30%.

Que sostiene que de acuerdo con la Resolución N° 0765-4-2005, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, los conceptos de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado con ocasión de la actividad artística de un sujeto no domiciliado constituye renta gravable de este último, en esta no se trató la inclusión de los gastos vinculados a servicios de asistencia técnica, los cuales continúan regulándose por lo dispuesto en el artículo 4-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que afirma que en el Informe N° la Administración indicó que los gastos asumidos por la empresa domiciliada por pasajes y viáticos, entre otros, constituyen para la no domiciliada renta de fuente peruana, pero bajo la premisa de tales erogaciones no califican como asistencia técnica, ya que en tal supuesto dichos gastos no se incluyen en la renta neta del no domiciliado, conforme lo indicado en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que concluye que si dicho concepto no forma parte de la renta del no domiciliado, entonces no se puede efectuar una retención sobre ella.

Que refiere que siendo que los servicios recibidos constituyen servicios de asistencia técnica, se encontraba facultada a asumir directamente los gastos de pasajes y viáticos, no constituyendo renta del no domiciliado, correspondiendo dejar sin efecto el reparo efectuado.

Argumentos de Administración

Que sostiene que en etapa de fiscalización observó que, dentro del costo del intangible SAP, además del pago de los servicios contratados, se encontraban diversas erogaciones destinadas a los rubros como refrigerios, impuesto de aeropuerto, tickets de pasajes aéreos, traslados de personal, lavado de ropa y planchado, entre otros, vinculados con el personal no domiciliado destacado por el proveedor para realizar el servicio en las instalaciones de la recurrente (usuaria).

Que indica que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondiente a otras rentas de tercera categoría, por lo que cuando el sujeto no domiciliado fija la retribución por su servicio, el importe de dicha retribución supone la inclusión del costo del desplazamiento a un lugar distinto al de su residencia habitual, por lo que los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos asumidos por un sujeto domiciliado constituyen beneficios o ventaja patrimonial para la persona jurídica no domiciliada, encontrándose afectos al Impuesto a la Renta de no domiciliados.

Que señala que si bien de acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por concepto de asistencia técnica de conformidad con lo establecido por el inciso d) del artículo 76 de la aludida ley, no se incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes aéreos y viáticos en el país, no significa que dichos gastos no estén gravados con el Impuesto a la Renta, sino que en tanto el servicio de asistencia técnica tiene características particulares, dichos conceptos no forman parte de dicho servicio propiamente dicho, pero sí forman parte de los gastos vinculados al servicio prestado, por lo que si son excluidos, es solo para que no le sea aplicable la tasa de retención del 15% aplicable para el servicio de asistencia técnica, pero que al constituir una ventaja



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

patrimonial para el sujeto no domiciliado tendrá la calidad de otras rentas, siendo la tasa aplicable el 30%, conclusión a la que se también se llega en el Informe N° invocado por la recurrente.

Que por lo expuesto señala que los desembolsos asumidos por concepto de pasajes y viáticos para la realización de servicios de implementación del sistema SAP constituyen renta gravada para el no domiciliado, calificadas como otras rentas y por consiguiente con la tasa del 30% y que si bien dentro del procedimiento de fiscalización inicialmente por error se consideró que dichas rentas estaban afectas con la tasa del 15%, esto fue corregido a través del Requerimiento N° emitido en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, en el que luego de citar la base legal respectiva le precisó que las rentas de los no domiciliados observadas no corresponden al concepto de asistencia técnica, por lo que no le corresponde la tasa del 15%, como se determinó inicialmente sino del 30% al pertenecer a otras rentas, conforme lo señalado en el Anexo N° 6 del Resultado del Requerimiento N°.

Análisis

Que, de acuerdo con el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° a y b y c (fojas 6095 a 6097), la Administración formuló el reparo por la no retención de Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero a junio de 2009, vinculadas con viáticos y demás gastos asumidos por la recurrente a nombre de los trabajadores no domiciliados del proveedor por la instalación del sistema - SAP. Señala como sustento legal lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la referida ley.

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

Que el segundo párrafo del artículo 6 de la mencionada ley, indicaba que, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso j) del artículo 9 de la citada ley, establece que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana, la obtenida por asistencia técnica, cuando esta se utilice económicamente en el país.

Que según el inciso f) del artículo 56 de la anotada ley, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1120, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinaba aplicando, en caso de asistencia técnica, una tasa del quince por ciento (15%); agregando que el usuario local deberá obtener y presentar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que esta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente.

Que, por su parte, el inciso h) del aludido artículo de la mencionada ley, aplicable al caso de autos, establecía que el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determina aplicando, en caso de otras rentas, inclusive los intereses derivados de créditos externos que no cumplan con el requisito establecido en el numeral 1 del inciso a) o en la parte que excedan de la tasa máxima establecida en el numeral 2 del mismo inciso; los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por una empresa del exterior con la cual se encuentra vinculada económicamente; o, los intereses que abonen al exterior las empresas privadas del país por créditos concedidos por un acreedor cuya intervención tiene como propósito encubrir una operación de crédito entre partes vinculadas, una tasa del treinta por ciento (30%).

Que conforme con el inciso c) del artículo 71 de la precitada ley, que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Que el primer párrafo del artículo 76 de la referida ley, vigente al caso de autos, disponía que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de esta Ley, según sea el caso.

Que agrega el inciso d) del aludido artículo 76, que, para los efectos de la retención, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de tercera categoría.

Que por su parte, el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, se entiende por Asistencia Técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario; así como el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior.

Que el mencionado inciso del indicado artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que la renta neta por concepto de asistencia técnica, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del artículo 76 de la Ley, no incluye los gastos incurridos por el contratante no domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país.

Que mediante la Resolución N° 07645-4-2005, precedente de observancia obligatoria, se señaló que las retribuciones que pueden otorgarse por la prestación de servicios de no domiciliados en el territorio peruano pueden ser en efectivo o especie, considerándose dentro de este último a las sumas vinculadas con desembolsos por pasajes, alojamiento y viáticos.

Que asimismo, en dicha resolución se estableció que el hecho que el contratista domiciliado asuma el pago de los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos que son de carácter personal de los sujetos no domiciliados y que estos no los hayan reembolsado, representan una ventaja o beneficio patrimonial que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados.

Que posteriormente, mediante Resolución N° 00162-1-2008, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de enero de 2008 con carácter de precedente de observancia obligatoria, se reconsideró el criterio contenido en la citada Resolución N° 07645-4-2005, concluyéndose en el mismo sentido que esta última, esto es, que *"el hecho que el contratista domiciliado efectúe el pago de los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos de los sujetos no domiciliados y que éstos no los hayan reembolsado, representa una ventaja o beneficio patrimonial de estos últimos que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados"*.

Que de acuerdo con el punto 2.6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 5837 y 5838) la Administración señaló que en la cuenta de amortización de intangibles se efectuó una deducción de S/ 1 361 430,00, correspondiente a un intangible denominado SAP: FI-SD-CO-MM-PP-QM-CP-PC-MyA y AFD 9000004, en el cual no se encuentra sustento del detalle de los comprobantes de pago que acrediten el importe del costo del referido intangible, por lo que para efectos de verificar la correcta determinación de la amortización de intangibles le requirió presentar un detalle impreso con la relación de los comprobantes de pago que conforman el costo sobre el cual se efectuó la amortización de intangibles del ejercicio 2009 y adjuntar la documentación sustentatoria respectiva.

Que en el punto 2.6 del escrito de fecha 25 de julio de 2011 (fojas 1841 y 1842) la recurrente indicó que proporcionaba detalle impreso de los comprobantes de pago que conforman el costo sobre el cual se efectuó la amortización de intangibles del ejercicio 2009, además de fotocopias de dichos comprobantes de pago (solo los que superaban S/ 600,00) y un archivo Excel (fojas 1511 a 1720).

Que a través del punto 2.6 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5821), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en su escrito de respuesta y refiere que de acuerdo con los cuadros adjuntos el importe total incurrido en la implementación del sistema SAP



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

ascendió a S/ 1 519 735,26, que corresponde a los costos incurridos por licencia SAP por S/ 421 188,90, implementación SAP My Agri (2008) por S/ 825 592,00 e implementación de SAP (2009) por S/ 269 954,00 y cuya documentación que adjuntó sería materia de revisión.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 5784 y 5785), la Administración señaló, entre otros, que respecto de los gastos de implementación del sistema SAP estos fueron realizados por la empresa - SAP My Agri, no domiciliada, la cual envió una serie de profesionales para la realización de dicho servicio provenientes de Colombia, apreciándose diversas erogaciones destinadas a rubros como: refrigerios, impuestos de salida nacional e internacional de aeropuertos, tickets de pasajes aéreos, traslado de personal, entre otros, vinculados con dicho personal no domiciliado, gastos que se encuentran detallados en el Anexo IV-A y Anexo IV-B (fojas 5761 a 5776).

Que señala que, para efecto de la retención de renta de no domiciliados, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de tercera, constituyendo parte de la retribución por servicio prestado en el país, encontrándose afectos al Impuesto a la Renta de no domiciliado, toda vez que el servicio genera renta de fuente peruana.

Que por lo expuesto, requirió a la recurrente sustentar por escrito con la documentación en original y señalando la base legal correspondiente el motivo por el cual no ha efectuado el pago de las retenciones de renta de no domiciliado, vinculado con las erogaciones detalladas en los aludidos anexos y exhibir los PDT 617 - Retenciones de Renta, el pago del impuesto a la renta y las multas de ser caso.

Que en el punto 5 del escrito de fecha 1 de febrero de 2012 (foja 3074) la recurrente señaló que los gastos de refrigerios, impuestos de salida nacional e internacional de aeropuertos, pasajes aéreos nacionales e internacionales, traslado de personal, los cuales se encuentran desagregados en el contrato de servicios, le fueron facturados, por lo que sostiene que no correspondía que fuesen incluidos como retribución mayor al no domiciliado.

Que a través del punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 5754 a 5756), la Administración dejó constancia del argumento de descargo expuesto por la recurrente en su escrito de respuesta y refiere, entre otros, que los pagos por concepto de pasajes, dentro y fuera del país y los viáticos por alimentación y alojamiento en el Perú del personal no domiciliado que ejecutó la implementación fueron asumidos por la recurrente, procediendo a considerarlos como parte de los costos de implementación e instalación del sistema SAP, con lo que se corrobora que dichos gastos no fueron materia de reembolso o refacturación de la empresa proveedora, por lo que al ser la fuente generadora de tales retribuciones una actividad empresarial, en principio constituirían renta de tercera categoría, según lo previsto en el inciso a) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta y las Resoluciones N° 07645-4-2005 y 00162-1-2008.

Que por lo anterior, indica que la recurrente no sustentó debidamente el motivo por el cual no efectuó el pago de las retenciones por el Impuesto a la Renta de no domiciliado, vinculado con las erogaciones detalladas en el Anexo IV-A y Anexo IV-B, cuya tasa del Impuesto a la Renta a aplicar ascendía al 15%.

Que posteriormente, de acuerdo con el Requerimiento N° (fojas 5538 y 5539), la Administración en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario requirió a la recurrente que presente por escrito los descargos a las observaciones formuladas dentro del procedimiento de fiscalización, dentro del cual se encontraba la observación por no efectuar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado que se detalla en el Anexo adjunto a dicho requerimiento (foja 5534), dejando constancia en el rubro II del Anexo N° 1 de Resultado del Requerimiento N° (fojas 5510 y 5511), que la recurrente no proporcionó descargo alguno sobre este punto y precisó respecto de la aplicación de la tasa de retención del Impuesto a la Renta que, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta neta de no domiciliado por concepto de asistencia técnica no incluye los gastos asumidos por el contratante domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y viáticos en el país, por lo que no le resultaría aplicable la tasa del 15% como se determinó inicialmente, sino la tasa del 30% al pertenecer a otras rentas, lo cual se detalla en el Anexo VI al resultado de dicho requerimiento (foja 5468).



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Que en este caso, se tiene que la controversia consiste en determinar si los gastos asumidos por pasajes aéreos y viáticos en el país del personal no domiciliado de su proveedor Compunet S.A., por la implementación del sistema SAP, constituyen una mayor retribución sujeta a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado y, de ser así, determinar la correspondencia de la aplicación sobre dichas erogaciones de la tasa del 15% correspondiente a servicios de asistencia técnica o del 30% correspondiente a otras rentas.

Que de acuerdo con el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° 062-003-0004278 a 062-003-0004280, 062-003-0004282, 062-003-0004284 y 062-003-0004285 (foja 6095), la Administración detalló el cálculo del reparo por la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados omitido por la recurrente, mostrándose la siguiente información:

Determinación de las retenciones de no domiciliados			
Periodo	Base Imponible - SUNAT S/ (*)	Tasa Impuesto a la Renta no domiciliado	Retenciones no afectas - Reparo S/
Enero 2009	18 711	30%	5 613
Febrero 2009	98 254	30%	29 476
Marzo 2009	40 361	30%	12 108
Abril 2009	17 603	30%	5 281
Mayo 2009	8 155	30%	2 447
Junio 2009	3 741	30%	1 122
Total	186 825		56 048
Nota:			
(*) Corresponde a los hospedaje, viáticos y pasajes aéreos, entre otros, asumidos por la recurrente a nombre de los trabajadores no domiciliados durante el período de instalación del sistema SAP cuyo detalle se encuentra en el Resultado del Requerimiento N° 0622120000001 (fojas 5761 a 5766).			

Que respecto de la aplicación de la tasa del 30% de retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, la recurrente arguye que la Administración reconoció que los gastos de los servicios pasajes aéreos, hospedaje y viáticos de personal no domiciliado estaban vinculados con la implementación del sistema SAP, el cual se considera como asistencia técnica, sin tomar en cuenta lo dispuesto en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de cuya lectura se desprende que en el caso de servicios de asistencia técnica se permite asumir al usuario domiciliado los gastos de los servicios pasajes aéreos, hospedaje y viáticos directamente, no constituyendo estos renta del no domiciliado y por lo tanto sin sujeción a imposición.

Que de la revisión del Anexo IV adjunto al Requerimiento N° (fojas 5761 a 5766) se aprecia que los gastos observados por la Administración corresponden en su descripción a pasajes aéreos internacionales, servicio de movilidad, servicio de alojamiento, impuestos de salida internacional, entre otros, incurridos por el personal no domiciliado del proveedor, que suman un total de S/ 186 825,59, y no fueron sujetos de reembolso, los que representan una ventaja o beneficio patrimonial que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios, tal como indica la jurisprudencia antes glosada.

Que por lo expuesto, se puede afirmar que los aludidos gastos asumidos por la recurrente, que son objeto de reparo, forman parte de la retribución de los servicios prestados por el proveedor sujeto no domiciliado, por lo que a continuación se procederá a determinar la tasa del Impuesto a la Renta que corresponde aplicar a dichas erogaciones.

Que al respecto se tiene que en estricta aplicación del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituyen asistencia técnica los gastos por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país incurridos por el contratante no domiciliado, no obstante fuesen asumidos por el sujeto domiciliado (cliente), estando entonces comprendidos dentro de los servicios que constituyen otras rentas previstos en el inciso h) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, que prescribe la aplicación de una tasa del 30%; en ese sentido, lo señalado por la recurrente respecto a que en aplicación de lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4-A del reglamento de la anotada ley, se le excluye de imposición a dicha forma de retribución, carece de sustento.



Tribunal Fiscal

N° 05095-8-2023

Que lo señalado por la recurrente respecto del criterio expuesto en la Resolución N° 00162-1-2008 que constituye precedente de observancia obligatoria, no resulta aplicable a su caso pues si bien señala que los gastos de pasajes, hospedaje y viáticos asumidos por el contratante domiciliado, forman parte de la retribución de un sujeto (artista) no domiciliado, como en el presente caso también sucede, no se trata de asistencia técnica, en el que la norma exceptúa estos conceptos dentro de la aplicación de la tasa diferenciada de 15%, como sí sucede en el presente caso.

Que con relación al Informe N° [redacted] cabe indicar que tal informe no resulta vinculante para este Tribunal, sin embargo, a título ilustrativo puede señalarse que al igual que lo señalado en el párrafo precedente, se afirma que los gastos de pasaje, entre otros, constituyen para el no domiciliado, renta de fuente peruana, pero el análisis realizado no corresponde a un supuesto de servicios de asistencia técnica.

Que por lo expuesto, los aludidos gastos asumidos por la recurrente correspondientes a los empleados de la empresa Compunet S.A., sujeto no domiciliado, estaban afectos a la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado y afectos con la tasa del 30%, de acuerdo con lo previsto en el inciso h) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo formulado por la Administración sobre dichas operaciones por los períodos de enero a junio de 2009 se encuentra con arreglo a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° [redacted]

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted] (fojas 6099 y 6100) se aprecia que fueron emitidas por intereses devengados por omisiones referidas a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas que establece dicho artículo.

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

Que las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted] (fojas 6129 a 6134, 6138, 6140 y 6143 a 6146) fueron emitidas por diversos reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, los cuales fueron aceptados por la recurrente¹⁵, salvo el reparo por diferencia en precio de venta de azúcar con logo Cartavio de enero a agosto y octubre a diciembre de 2009, que fue objeto de impugnación, respecto del cual conforme los considerandos precedentes este Tribunal ha establecido que no fue formulado con arreglo a ley, correspondiendo emitir pronunciamiento en el mismo sentido respecto de las resoluciones de determinación emitidas por los mencionados períodos; por lo tanto, los aludidos valores no se encuentran con arreglo a ley al haber comprendido el citado reparo, procediendo revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide los referidos valores teniendo en cuenta los demás reparos aceptados y no impugnados en autos que contienen. De igual manera, corresponde revocar la apelada en cuanto a la resolución de determinación correspondiente a setiembre, a efecto que la Administración la reliquide considerando el producto de la reliquidación del saldo a favor respectivo.

¹⁵ También se formularon los reparos a la base imponible por: 1. Valor de mercado venta de melaza, 2. Valor de mercado venta de urea, 3. Nota de crédito, 4. Error deuda Mafyrso y 5. Error venta de urea; los que fueron aceptados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Resoluciones de Determinación Nº

la

Que en las Resoluciones de Determinación Nº y los Anexos Nº 1 al 5 adjuntos a dichas resoluciones (fojas 6147 a 6158 y 6117 a 6127) se observa que se emitieron por modificación en el arrastre del Saldo a Favor Materia del Beneficio y omisión del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, como consecuencia de diversos reparos a la base imponible y crédito fiscal del aludido impuesto por los aludidos períodos, los cuales fueron aceptados por la recurrente, salvo el referido al reparo a la base imponible por diferencia en precio de venta de azúcar con logo Cartavio de enero a agosto y octubre a diciembre de 2009, que fue objeto de impugnación.

Que el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, señala que se encuentra gravada con dicho impuesto la venta en el país de bienes muebles; y, el inciso a) del artículo 3 de la ley en mención, establece que es venta todo acto por el cual se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, así como el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento¹⁶.

Que según los incisos a) y b) del artículo 4 de la referida ley, modificados por Decreto Legislativo Nº 950, la obligación tributaria se origina, en la venta de bienes, en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero; y, en el caso de retiro de bienes, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

Que, por su parte, el inciso a) del artículo 13 de la citada ley, preveía que la base imponible estaba constituida por el valor de venta, en la venta de bienes.

Que el artículo 18 de la aludida ley, señala que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Agrega el artículo 25 de la citada ley que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto, y este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Que el artículo 34 de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que el monto del impuesto que hubiere sido consignado en los comprobantes de pago correspondientes a las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción y las pólizas de importación, dará derecho a un saldo a favor del exportador conforme lo disponga el reglamento y que a fin de establecer dicho saldo serán de aplicación las disposiciones referidas al crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII.

Que de acuerdo con el artículo 35 de la citada ley, el saldo a favor establecido en el artículo anterior se deducirá del impuesto bruto, si lo hubiere, de cargo del mismo sujeto; de no ser posible esa deducción en el período por no existir operaciones gravadas o ser estas insuficientes para absorber dicho saldo, el exportador podrá compensarlo automáticamente con la deuda tributaria por pagos a cuenta y de regularización del Impuesto a la Renta; si no tuviera Impuesto a la Renta que pagar durante el año o en el transcurso de algún mes o este fuera insuficiente para absorber dicho saldo, podrá compensarlo con la deuda tributaria correspondiente a cualquier otro tributo que sea ingreso del Tesoro Público respecto de

¹⁶ Tales como, el retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa; la entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado; el retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble; el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento; el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley; y, el retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

los cuales el sujeto tenga la calidad de contribuyente; en el caso que no fuera posible lo señalado anteriormente, procederá la devolución, que se realizará de acuerdo a lo establecido en la norma reglamentaria pertinente.

Que el artículo 36 de la referida ley indica que tratándose de saldos a favor cuya devolución hubiese sido efectuada en exceso, indebidamente o que se torne en indebida, su cobro se efectuará mediante compensación, Orden de Pago o Resolución de Determinación, según corresponda, siendo de aplicación la Tasa de Interés Moratorio y el procedimiento previsto en el artículo 33 del Código Tributario, a partir de la fecha en que se puso a disposición del solicitante la devolución efectuada.

Que de la revisión de las aludidas resoluciones de determinación (fojas 6147 a 6158) se verifica que solo las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, giradas por octubre y diciembre de 2009, respectivamente, determinan un tributo omitido por S/ 10 009,00 y S/ 187 949,00, más los correspondientes intereses moratorios y por su parte en la Resolución de Determinación N° 0004290, por el período de setiembre de 2009, se consigna un importe de omisión S/ 0,00, mientras que las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ de enero a agosto y noviembre de 2009, fueron emitidas por la determinación de Saldo a Favor Materia de Beneficio, por las sumas de S/ 7 687 210,00, S/ 7 350 220,00, S/ 4 710 880,00, S/ 5 976 851,00, S/ 5 175 900,00, S/ 3 775 503, S/ 1 703 541,00, S/ 687 359,00 y S/ 1 709 187,00 respectivamente.

Que al respecto, toda vez que el reparo por la diferencia en precio de venta de azúcar con logo Cartavio que afectó a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a agosto y octubre a diciembre de 2009, de acuerdo con el análisis realizado por este Tribunal, no se encuentra con arreglo a ley, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido respecto de las resoluciones de determinación emitidas por los mencionados períodos, por lo tanto, los aludidos valores no se encuentran con arreglo a ley al haber comprendido el citado reparo, procediendo revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide los referidos valores teniendo en cuenta los demás reparos aceptados y no impugnados en autos que contienen. De igual manera, corresponde revocar la apelada en cuanto a la resolución de determinación correspondiente a setiembre, a efecto que la Administración la reliquide considerando el producto de la reliquidación del saldo a favor respectivo.

Resoluciones de Multa N° _____ a _____, y _____ a _____ - numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

Que los referidos valores fueron girados por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, los cuales están relacionados con las omisiones en la determinación de las obligaciones tributarias por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009 e Impuesto a la Renta de no domiciliado del enero a junio de 2009.

Que de acuerdo al 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, 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 la referida infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, de acuerdo con la Tabla I, aprobada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría.

Que de la revisión del Anexo N° 1 a la Resolución de Multa N° _____ (foja 6101) se tiene que se emitió por la omisión en la determinación de la obligación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, como consecuencia de diversos reparos formulados en el procedimiento de fiscalización, que en parte fueron aceptados por la recurrente, impugnando solo los reparos referidos a la diferencia en precio de venta



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

de azúcar con logo Cartavio y al costo de ventas excepcionales en exceso por la venta de urea, y que son materia de grado.

Que de acuerdo con el análisis realizado en esta instancia, el reparo por diferencia en precio de venta de azúcar con logo Cartavio y el reparo al costo de ventas excepcionales en exceso por la venta de urea han sido levantados, sin embargo, se aceptaron varios reparos, por lo tanto, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar el referido valor.

Que de acuerdo con las Resoluciones de Multa N°

a (fojas 6195, 6197, 6199, 6201 a 6203, 6205, 6206, 6209 y 6210) y el Anexo N° 1 adjunto a dichas resoluciones (foja 6098), la Administración determinó la comisión de la referida infracción por omisiones en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a agosto y octubre a diciembre de 2009, vinculadas con las Resoluciones de Determinación N°

a y a emitidas por diversos reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, los cuales fueron aceptados por la recurrente, salvo el reparo por diferencia en precio de venta de azúcar con logo Cartavio, el que de acuerdo con el análisis realizado en esta instancia ha sido levantado, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar los referidos valores.

Que las Resoluciones de Multa N°

a y a (fojas 6192 a 6194, 6196, 6198 y 6200) y el Anexo N° 1 adjunto a dichas resoluciones corresponden a los períodos de enero a junio de 2009 y se vinculan con las Resoluciones de Determinación N° a y y emitidas por la omisión de la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliado, respecto del reparo por los gastos de hospedaje, pasajes aéreos y viáticos, asumidos por la recurrente respecto del personal no domiciliado de su proveedor que se consideran una mayor retribución.

Que, al respecto, el inciso c) del artículo 71 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, preceptúa que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el primer párrafo del artículo 76 de la citada ley, dispone que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de la ley, según sea el caso.

Que el segundo párrafo del referido artículo 76, establece que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, y retribuciones por servicios, asistencia técnica, cesión en uso u otros de naturaleza similar, a favor de no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las respectivas contraprestaciones a los no domiciliados y, dicho pago se realizará en el plazo antes citado.

Que sobre el particular, en relación con el significado del término "retención", este Tribunal en la Resolución N° 5015-2-2003, hace mención a la definición formulada por Héctor Villegas, cuando refiriéndose al instituto de la retención en la fuente, señala que retener significa detraer de una suma dineraria de un contribuyente -y con la cual se halla en contacto el agente de retención- un determinado importe en concepto del tributo; asimismo, señala Villegas que el elemento común que caracteriza a los agentes de retención es que quien debe retener se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que él debe recibirlo y que tiene por consiguiente la posibilidad material de detraer la parte que corresponda al fisco en concepto de tributo.

Que, por tanto, lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo.



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02396-3-2002, 01261-2-2002 y 02754-1-2003, entre otras, se ha señalado que para que se configure la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debe darse el supuesto de hecho previsto en la norma que consiste en que concurran los siguientes elementos: i) que, habiéndose efectuado la retención o percepción del tributo, ii) se omita incluirlo en la declaración jurada.

Que en la Resolución N° 00154-8-2015 se ha indicado que el hecho que un contribuyente presente una declaración jurada determinando un importe por concepto de retenciones, no implica que esté reconociendo haber realizado de manera efectiva la retención correspondiente, dado que la mecánica del programa de declaración telemática la obliga a consignar la mencionada información, independientemente de la forma como en realidad hubieran ocurrido los hechos, ya sea que hubiese incumplido con efectuar la retención, o hubiese cumplido con efectuarla pero no con pagarla al fisco; agrega que, es así que en las Resoluciones N° 01499-3-2003 y 05015-2-2003, entre otras, se interpretó que para determinar si se ha configurado la infracción por no pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos, la Administración debe verificar en principio si se efectuó la retención, no siendo suficiente lo consignado en las declaraciones juradas.

Que de igual manera, debe anotarse que este Tribunal en las Resoluciones N° 05015-2-2003 y 00274-3-2009, entre otras, ha dejado establecido que si bien el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en el que se produzca su registro contable, independientemente de si se pagan o no las regalías o servicios a los no domiciliados, dicho importe a pagar constituye solo un abono, tal como lo señala el citado artículo, por cuanto la prestación objeto de este no forma parte del concepto de deuda tributaria a que se refiere el artículo 28 del Código Tributario ni implica el pago por una retención.

Que así también, este Tribunal ha indicado en las Resoluciones N° 00897-4-2008 y 08808-3-2009, que la obligación de retener el tributo nace con ocasión del pago o puesta a disposición de la retribución a la empresa no domiciliada y no cuando se efectuó la contabilización de dicha retribución.

Que debe tenerse en consideración asimismo, que en las Resoluciones N° 07646-4-2005 y 04526-5-2005, entre otras, este Tribunal ha establecido que para efecto de la configuración de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debía darse el supuesto que habiéndose efectivamente retenido o percibido el tributo, se omita incluirlo en la declaración jurada, toda vez que el tipo infractor estaba referido, entre otros, a no incluir en las declaraciones los tributos retenidos o percibidos.

Que en tal sentido solo se incurrirá en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario si las retenciones no consignadas en la declaración original se efectuaron y no se declararon, no así si la recurrente no realizó las retenciones respectivas.

Que de ello se desprende que la Administración únicamente sustenta la infracción materia de autos en el hecho que la recurrente no efectuó las retenciones del Impuesto la renta de no domiciliado en relación con los gastos de hospedaje, pasajes aéreos y viáticos, asumidos por la recurrente respecto del personal no domiciliado de su proveedor, por la implementación del sistema SAP y que a su vez no fueron incluidos en la declaración jurada PDT 617 por los períodos de enero a junio de 2009.

Que atendiendo a lo anotado, a las normas glosadas y a los criterios jurisprudenciales citados, se tiene que para determinar si se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario la Administración señaló que la recurrente no efectuó la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados por la tasa del 30% por la aludidas erogaciones, por lo que no habría retención efectuada que la recurrente haya dejado de declarar; por lo tanto, no se encuentra acreditada la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y, por ende, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las aludidas resoluciones de multa.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ (fojas 6215 a 6226) y en el Anexo N° 1 adjunto (foja 6116) se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por diversos reparos a la base imponible y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, los cuales fueron aceptados por la recurrente, salvo el reparo a la base imponible por diferencia en precio de venta de azúcar con logo



Tribunal Fiscal

Nº 05095-8-2023

Cartavio, el que de acuerdo con el análisis realizado en esta instancia ha sido levantado, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar los referidos valores.

Que por otro lado, las Resoluciones de Multa Nº (fojas 6204, 6207, 6208, 6211, 6213 y 6214) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, vinculadas con las retenciones del Impuesto a la Renta - No Domiciliados de enero a junio de 2009.

Que el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N 135-99-EF¹⁷, señalaba que constituía infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Que los aludidos valores se sustentan en la Resoluciones de Determinación Nº a (fojas 6095 a 6097), giradas por el Impuesto a la Renta de no domiciliados por los meses de enero a junio de 2009, que se sustentan en el reparo por la no retención del Impuesto a la Renta por los gastos de hospedaje, pasajes aéreos y viáticos del personal no domiciliado del proveedor, que fueron asumidos por la recurrente, el que de acuerdo con el análisis realizado en esta instancia se encuentra con arreglo a ley, por lo que está acreditada la comisión de la infracción, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que finalmente, cabe precisar que el informe oral solicitado por la recurrente, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, tal como se aprecia de la constancia que obra a foja 6568.

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

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº de 30 de noviembre de 2012, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº a, y las Resoluciones de Multa Nº a, y a, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº de 30 de noviembre de 2012, en el extremo referido a las Resoluciones de Multa Nº a, y **DEJANDOSE SIN EFECTO** los anotados valores; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES
VOCAL

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
VR/RM/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.

¹⁷ Publicado el 19 de agosto de 1999.