



Firmado Digitalmente por
DIAZ TENORIO Diego Arturo
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/04/2023 14:21:31
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

EXPEDIENTE N° : 5185-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de abril de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 23 de noviembre de 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre 2009, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹.

CONSIDERANDO:

Que de lo actuado se advierte que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 6045 y 6048), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre 2009, y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 6593 a 6850).

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si dichos valores se encuentran arreglados a ley, para lo cual se tendrá en cuenta las normas aplicables así como los argumentos esbozados por la recurrente².

Resolución de Determinación N°

- Impuesto a la Renta del ejercicio 2009

Que del Anexo N° 2 al citado valor (folios 6847 y 6848), se advierte que fue emitido por reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por los siguientes conceptos³:

1. Gastos devengados en un ejercicio distinto:

¹ Cabe precisar que mediante la referida Resolución de Intendencia N° de 23 de noviembre de 2016, la Administración no aceptó el desistimiento presentado por la recurrente en dicha instancia respecto de diversos reparos, al no haberse cumplido con las formalidades establecidas en el artículo 130 del Código Tributario; y, por consiguiente, emitió pronunciamiento sobre todos los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folios 7222 y vuelta); asimismo, debe indicarse que mediante la mencionada Resolución de Intendencia N° la Administración dejó sin efecto el repara por concepto de prorrata de rentas gravadas, por el importe de S/ 1 251 337,00; advirtiéndose que tales extremos de la resolución apelada no han sido cuestionados por la recurrente.

² Los argumentos esbozados por la recurrente en su recurso de apelación, escritos ampliatorios y de alegatos, así como en su recurso de reclamación y en los escritos presentados por esta durante el procedimiento de fiscalización, se desarrollarán en los acápite correspondientes de la presente resolución.

³ Es preciso indicar que la Administración aceptó las deducciones por los importes de S/ -1 107 952,00 y S/ -4 392 962,00, correspondientes a la devolución efectiva del *drawback* y la provisión contable de ingresos por *drawback*, respectivamente (folio 6218), lo que no es cuestionado por la recurrente, tal como esta indica en su recurso de apelación (folio 7309).



Firmado Digitalmente por
QUEUNA DIAZ Raul Nicolas
FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/04/2023 09:44:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
BARRERA VASQUEZ Sarita
Emperatriz FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/04/2023 09:57:32
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/04/2023 10:44:23
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

- 1.1. Reparo por S/ 189 543,00
- 1.2. Reparo por S/ 2 022 504,00.
2. Gastos no sustentados:
 - 2.1. Reparo por S/ 2 180 949,00.
 - 2.2. Reparo por S/ 38 912,00.
 - 2.3. Reparos por S/ 126 061,00 y S/ 272 100,00.
3. Gastos por premios que no cumplen las formalidades necesarias, por S/ 219 995,00.
4. Deducción no sustentada, por S/ 194 926,00.
5. Exceso de costo de ventas, por S/ 194 759,00.
6. Gastos por desvalorización de existencias, por S/ 1 243 097,00.
7. Prorrata de rentas gravadas, por S/ 923 185,00⁴.
8. Activos considerados como gasto, Gastos correspondientes a no habidos, Gastos relacionados con el personal (recreativos), Gastos de representación, Distribución legal de la renta, Deducciones por bajas de activos por los cuales no se acredita el costo de enajenación; por S/ 34 160,00, S/ 40 405,00, S/ 251 788,00, S/ 69 246,00, S/ 699 423,00 y S/ 194 767,00, respectivamente.

Que asimismo, se aprecia del Anexo N° 5 al referido valor (folios 6217 a 6239), que la Administración no aceptó la solicitud de deducción adicional en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por concepto de *drawback*, por el importe de S/ 731 446,00.

Que conforme con el documento denominado “Informe General de Fiscalización” (folio 6103), la recurrente tiene como actividad de negocio la elaboración de aceite, grasas, entre otros, así como efectuar importaciones y exportaciones.

1. Gastos devengados en un ejercicio distinto

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 6759 a 6785, 6829 a 6844 y 6848), se aprecia que la Administración efectuó reparos respecto de diversos gastos, por los importes de S/ 189 543,00 y S/ 2 022 504,00, al considerar que no se encontraba acreditado que los mismos hubieran devengado en el ejercicio 2009 y/o se habrían devengado en un ejercicio distinto, consignando como base legal, entre otros, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que no se encuentra conforme con la totalidad de conceptos que componen los reparos por los importes de S/ 189 543,00 y S/ 2 022 504,00, debiéndose considerar los argumentos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, siendo que acreditó que los gastos observados se devengaron en el ejercicio 2009.

Que precisa que, en cuanto al ítem 649 por el importe de S/ 365 064,00, referido al gasto por honorarios profesionales por patrocinio en corte, dicho gasto devengó en el ejercicio 2009, toda vez que el desembolso incurrido se efectuó en virtud de servicios legales ordinarios relativos a su defensa en el proceso contencioso administrativo seguido en el referido ejercicio, siendo que la Administración ha interpretado erróneamente la documentación adjuntada, dándole un sentido distinto, y que además, el hecho que el proceso continúe e incluso siga bajo el patrocinio del mismo abogado, no implica que el servicio brindado en el ejercicio 2009 no haya sido específico respecto a la instancia en que se discutía y que la asesoría de dicho profesional comprendía a diversos servicios, cuyo devengo ocurre de forma independiente y en oportunidades distintas; agrega que los medios probatorios presentados durante la fiscalización también permiten acreditar la causalidad y fehaciencia del servicio prestado, lo que además ha sido reconocido por la Administración.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 6039 a 6042), la Administración dio cuenta que, de la evaluación realizada al Libro Diario al 31 de diciembre de 2009, observó determinados gastos contabilizados en diversas cuentas contables, detallados en el Anexo N° 1

⁴ Cabe remarcar que, mediante la resolución apelada, la Administración dejó sin efecto el citado re cargo por el importe de S/ 1 251 337,00, modificando su importe de S/ 2 174 522,00 a S/ 923 185,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

adjunto a dicho requerimiento (folios 6015 a 6029), siendo que, al respecto, solicitó a la recurrente que presentara la documentación que sustentara la deducibilidad de tales gastos en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, en aplicación del principio del devengo.

Que a través de los puntos 1 y 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5985 a 5989 y 6004 a 6007), la Administración indicó que, de la evaluación de la información proporcionada por la recurrente observó que, respecto de diversos gastos identificados con los ítems 39, 53, 253, 281, 441, 492, 499 y 677, por el importe total de S/ 189 543,00, y los ítems 121, 125, 128, 138, 148, 162, 245, 276, 277, 304, 532 y 649, por el importe total de S/ 2 022 504,00, no se encontraba acreditado su devengo en el ejercicio fiscalizado (2009). Al respecto, detalló lo siguiente:

- Los ítems 39, 53, 492, 499, 677, 121, 125, 138, 148, 162, 245, 276, 277 y 532, correspondían a gastos por servicio de soporte *hotline* y actualizaciones o ampliaciones remotas a mega Alicorp; por servicios de apoyo técnico en computación e informática por la vía remota; por servicios profesionales de modelo e imagen del producto “Anua” de Alicorp Perú para derechos de publicidad; por *royalty* y *withholding tax* (retención de impuestos); por servicios de producción audiovisual para el proyecto “Campaña Alimentaria el futuro Alicorp”; por servicios de realización y producción del comercial para el proyecto “Mimaskot-Bronco”; por servicios de “Realización de spot TV comercial para TV, realizado íntegramente en territorio uruguayo para Campaña Proyecto Primor Premium – Brandsell 2010”; por servicios de “Desarrollo de nuevo producto culinario pasta a base de ingredientes peruanos – Proyecto Hayaq”; por servicios de “Realización de SPOT comercial para TV, realizado íntegramente en Uruguay para la campaña 2010 – Persiguiendo a Manty”; por servicios de “Realización de dos comerciales TV táctico Negrita”; por servicios de “Realización de comercial Pantera Rosa - Producto Kanu; y, por servicios de “Almacenamiento y costo financiero de proyecto Mafalda”; respectivamente, por los cuales no se encontraba acreditado que los mismos hayan devengado en el ejercicio 2009 y/o se habrían devengado en un ejercicio distinto.
- El ítem 253, correspondía a gastos por servicios profesionales de modelo e imagen del producto “Anua” de Alicorp Perú para derechos de publicidad en el territorio de Colombia, los cuales, según las fechas señaladas en el contrato, fueron por el periodo de 17 de abril de 2009 al 16 de abril de 2010, por lo que se observaba solo la parte proporcional al servicio no devengado en el ejercicio 2009.
- El ítem 281, correspondía a gastos por “Distribución de encartes motivo *sampling* Anua Advance revista cable Tv mes Dic.-08. Ord. 10045”, según comprobante de pago, devengado en el ejercicio 2008.
- El ítem 441, correspondía a gastos por servicios profesionales de modelo e imagen del producto “Anua” de Alicorp Perú para derechos de publicidad en el territorio de Ecuador, los cuales, según las fechas señaladas en el contrato, fueron por el periodo de 17 de abril de 2009 al 16 de abril de 2010, por lo que se observaba solo la parte proporcional al servicio no devengado en el 2009.
- El ítem 128, correspondía a gastos por servicios de “Realización de spot TV para campaña DON VITTORIO – Brandsell DV 2010 en base a rodaje en Montevideo Uruguay”, respecto del cual no se apreciaba documentación que permita advertir su devengo en el ejercicio 2009, e incluso se indicaba que era para una campaña del ejercicio 2010.
- El ítem 304, correspondía a gastos por servicios de “Producción de comercial multmarca TV 40”, respecto del cual no se apreciaba documentación que permita advertir su devengo en el ejercicio 2009, e incluso la orden de servicio exhibida hacia referencia a una campaña para el ejercicio 2010.
- El ítem 649, correspondía a servicios de patrocinio legal que aún no había concluido ya que no se había emitido resolución en última instancia (Corte Suprema), siendo que la recurrente no había exhibido documentación adicional.

Que posteriormente, a través de los puntos 1 y 6 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5439), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, las observaciones señaladas en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5145 a 5151 y 5164 a 5168), en el que señaló lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

- Respecto a los ítems 39, 53, 492, 499 y 677, se encontraba de acuerdo con las observaciones efectuadas por la Administración, y las aceptaba.
- Respecto a los ítems 253 y 441, estos correspondían a la difusión de la producción efectuada en el Perú por Stephanie Cayo, quien se encargó de promocionar la marca Anua en el ejercicio 2009, lo que se podía corroborar en los siguientes enlaces: <http://masspromocion.blogspot.com/2009/11/anua-lanzo-su-promocion-engriete-con.html> y <https://www.youtube.com/watch?v=JZcYL9POKIA>.
- Respecto al ítem 281, este correspondía al servicio de distribución de muestras gratuitas adjuntas a las revistas de Cable TV, siendo que, tanto el comprobante de pago respectivo como la orden de servicios correspondiente, no señalaban que dicho servicio se realizaría en el mes de diciembre de 2008, por el contrario, las muestras distribuidas se encontrarían en las revistas publicadas el 1 de enero de 2009.
- Respecto a los ítems 121, 125, 138, 148, 162, 245, 276, 277 y 532, estos correspondían a gastos de publicidad y producción que culminaron en el ejercicio 2009, por lo que correspondía su devengo en este ejercicio.
- Respecto al ítem 128, este correspondía a un spot televisivo producido en Montevideo para la campaña de Don Vittorio, y que, si bien el servicio se realizó entre el 13 de noviembre de 2009 y el 25 de enero de 2010, existía una parte de los gastos que devengaron en el ejercicio 2009, por lo que correspondía que la Administración determinara la proporción de los gastos que devengaron en el 2009, y recalculara su observación en este extremo.
- Respecto al ítem 304, este correspondía a la producción de un comercial de la actriz Mónica Sánchez donde promocionaba las marcas Anua, Primor, Bolívar y Don Vittorio, que fue realizado y difundido en el ejercicio 2009, produciéndose en dicho año su devengo.
- Respecto al ítem 649, este correspondía al gasto por honorarios ordinarios de defensa legal en el proceso contencioso administrativo, que devengó en el ejercicio 2009, y que eran diferentes a los honorarios de éxito.

Que en los puntos 1 y 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5366 a 5386 y 5425 a 5434), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente, y, al respecto, indicó lo siguiente:

- Por los ítems 39, 53, 492, 499 y 677, la recurrente reconoció la observación efectuada.
- Por los ítems 253 y 441, si bien la recurrente hacía referencia a unos enlaces donde se podía apreciar la difusión de comerciales, la observación estaba enfocada en los derechos pagados por imagen (publicidad) en los territorios de Colombia y Ecuador, los cuales devengaron una parte en el 2009 y otra en el 2010, razón por la cual se observó solo la parte proporcional al servicio no devengado en el 2009.
- Por el ítem 281, el comprobante de pago consignaba como periodo de distribución de encartes el mes de diciembre, por lo que se concluyó que el servicio se devengó en diciembre de 2008.
- Por los ítems 121, 125, 138, 148, 162, 245, 276, 277 y 532, la recurrente no presentó ninguna documentación y/o información adicional que sustente el devengo en el ejercicio 2009.
- Por el ítem 128, si bien la recurrente hacía referencia a la determinación de la proporción de los gastos que devengaron en el 2009, se debía considerar que por “asociación” debía imputarse el gasto al ejercicio 2010.
- Por el ítem 304, según la Factura N° 001-742 de 16 de diciembre de 2009, presentada por la recurrente, esta daba cuenta de un servicio a realizar durante la campaña del año 2010.
- Por el ítem 649, si bien coincidía con la recurrente en que correspondía a honorarios por servicios ordinarios y no por honorarios de éxito, aquella no acreditó en qué parte del “avance” del proceso se devengó el gasto en el ejercicio 2009.

Que por lo anterior, mantuvo las observaciones efectuadas por los importes totales de S/ 189 543,00 y de S/ 2 022 504,00, al considerar que no se encontraba acreditado que los indicados gastos hubieran devengado en el ejercicio 2009 y/o se habrían devengado en un ejercicio distinto.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁵, modificado por la Ley N° 29306, aplicable al periodo acotado, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, lo que también resultaba de aplicación para la imputación de los gastos.

Que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° _____ este Tribunal ha dejado establecido que resultaba apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable no incorporada en la norma legal en el periodo acotado, resultaba pertinente que se recurriera a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad⁶; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1 (vigente en el ejercicio acotado)⁷, referida a la Presentación de Estados Financieros, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC N° 1 precisaba en sus párrafos 15 y 27 que una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo), por lo que, de acuerdo con este criterio, se reconocían las partidas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, cuando se satisfacían las definiciones y criterios de reconocimiento previstos en el Marco Conceptual.

Que por su parte, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, aplicable al ejercicio acotado, establecía en sus párrafos 22, 94 y 95 que los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo); asimismo que en el caso de gastos, estos se reconocen en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos; que estos, se reconocen sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos (correlación o asociación entre la imputación de ingresos y gastos); y que cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. En adición, el párrafo 96 de dicho marco señala que esto es, a menudo, necesario para el reconocimiento de los gastos relacionados con el uso de activos tales como los que componen las propiedades, planta y equipo, así como con la plusvalía comprada, las patentes y las marcas, denominándose en estos casos al gasto correspondiente depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución están diseñados a fin de que se reconozca el gasto en los periodos contables en que se consumen o expiran los beneficios económicos relacionados con estas partidas.

Que conforme a lo actuado, las operaciones objeto de reparo, por los importes totales de S/ 189 543,00 y de S/ 2 022 504,00, son las que se indican en los cuadros siguientes⁸:

⁵ En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.

⁶ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo N° 4 de la Resolución del citado Consejo N°

según precisión efectuada en el artículo

⁷ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo N°

⁸ Es del caso mencionar que, en cuanto a los ítems 39, 53, 492, 499, 677, 121, 125, 138, 148, 162, 245, 276, 277 y 532, si bien la recurrente presentó un escrito de desistimiento en la etapa de reclamación (folios 6922 y 6923), como se refirió anteriormente, dicho desistimiento no fue aceptado por la Administración en la resolución apelada, y, en ese sentido, esta última emitió pronunciamiento sobre tales ítems.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Ítem	Cuenta	Glosa	Importe Reparado
39		Soporte Py Mega Vig. 23-11-08 a 22-11-09	9 028,66
53		Soporte de SEGA + Actualiz. De versiones	27 636,72
492		Serv. Producción Televisión	11 462,78
499		Serv. Producción Televisión	11 336,11
677		Pago comisión Kagome-salsas	30 096,67
253		Derechos SC Anua Colombia	22 083,98
281		Serv. Muestreos	65 254,00
441		Serv. Producción Televisión	12 649,98
Total (S/)			189 543,00

Ítem	Cuenta	Glosa	Importe Reparado
121		Serv. Publicidad (Difusión) Televisión	288 400,00
125		Realización y producción Brandsell DAD	274 443,75
138		Producción Copy Primor Premium	201 517,25
148		Desarrollo de Etiqueta	175 985,00
162		Realización Copy Manty 2010	149 464,70
245		Serv. Producción de Televisión	77 799,19
276		Serv. Producción de Televisión	66 075,32
277		Realización y Producción 02 Copy Táctico	65 856,14
532		Almacenamiento y costo finan. Dic- Marzo	36 540,28
128		Producción Bs DV Mudanza	260 713,60
304		Serv. Producción de Televisión	60 644,50
649		Honorarios profesionales patrocinio Cort.	365 064,00
Total (S/)			2 022 503,73

1.1. Reparo por S/ 189 543,00

Ítems 39, 53, 492, 499 y 677

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , antes descrito (folios 6005 a 2007), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, tales como asientos contables, comprobantes de pago, órdenes de servicios, contratos, entre otros, advirtió que los ítems 39, 53, 492, 499 y 677, correspondían a gastos por los cuales no se encontraba acreditado que los mismos hayan devengado en el ejercicio 2009 y/o se habrían devengado en un ejercicio distinto.

Que respecto a las citadas operaciones, a través de su recurso de apelación (folios 7315, 7316 y 7356), la recurrente solicitó que se consideren sus argumentos esbozados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, siendo que, a su vez, en dicha etapa de reclamación, la recurrente solo indicó que debían considerarse sus argumentos expuestos en el procedimiento fiscalización (folios 6510, 6534 y 6535); sin embargo, tal como se aprecia de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en este último la recurrente no expuso argumento alguno a fin de desvirtuar las observaciones efectuadas por la Administración en torno a las operaciones a que se refieren los indicados ítems, siendo que, por el contrario aquella sostuvo que se encontraba de acuerdo con tales observaciones y que, por ende, las aceptaba, no habiendo adjuntado documentación que acredite el devengo de tales gastos en el ejercicio 2009 (folios 5164 y 5167). En ese sentido, toda vez que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar el referido repara en el extremo relacionado a tales ítems, y dado que de su revisión se aprecia que dicho repara se encuentra conforme a ley, corresponde mantenerlo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

Ítems 253 y 441

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , antes descrito (folio 6006), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que los ítems 253 y 441 correspondían a gastos por servicios profesionales de modelo e imagen del producto “Anua” de Alicorp Perú para derechos de publicidad en los territorios de Colombia y



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Ecuador, por el periodo de 17 de abril de 2009 al 16 de abril de 2010, considerando las fechas estipuladas en el contrato presentado por la recurrente; y, en ese sentido, reparó solo la parte proporcional del gasto cuyo devengo no se habría producido en el ejercicio 2009.

Que respecto a las citadas operaciones, la recurrente señaló que se trataban de gastos por la difusión de la producción efectuada en el Perú con la participación de Stephanie Cayo, quien se encargó de promocionar la marca Anua en el ejercicio 2009, y que ello se podía corroborar en los siguientes enlaces: <http://masspromocion.blogspot.com/2009/11/anua-lanzo-su-promocion-engriete-con.html> y <https://www.youtube.com/watch?v=JZcYL9POKIA>.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó los Asientos N° y en los que registró como gasto en la Subcuenta 63701004 "Publicidad y Promociones", el 29 de mayo y 7 de octubre de 2009, los importes de S/ 75 100,00 (US\$ 25 235,53) y S/ 42 960,00 (US\$ 15 000,00), respectivamente, indicando como conceptos "Derechos SC Anua Colombia" y "Servicio Producción Televisión" (folios 44 y 71).

Que como sustento de tales gastos, la recurrente presentó las Facturas N° emitidas por el proveedor el 20 de mayo y 7 de octubre de 2009, de las cuales se observa que las mismas correspondían a los servicios profesionales de como modelo/imagen en cuanto al producto "Anua" de Alicorp Perú, para derechos de publicidad en el territorio de Colombia y Ecuador (folios 42 y 57); advirtiéndose que dichas facturas, a su vez, se respaldan en las Órdenes de Servicio N° en las que se consignó como descripción del servicio " de producción en televisión y derecho film : (folios 41 y 56).

Que en cuanto a los servicios antes señalados, la recurrente adjuntó el contrato de locación de servicios de modelaje publicitario, suscrito por la recurrente, -como "La Locadora"-, y -como "La Modelo"-, el 13 de abril de 2009. En la cláusula tercera del referido contrato se estableció que la recurrente contrataba a "La Locadora" para que se encargue de proporcionarle los servicios de "La Modelo", a fin de que esta última preste todos los servicios de modelaje publicitario necesarios para la producción, filmación, grabación y realización de: (i) dos anuncios publicitarios para televisión; (ii) material gráfico para revistas, prensa, vía pública y puntos de ventas (material POP); y (iii) grabación y realización de una campaña de difusión por medio de internet; a fin de publicitar la marca "Anua", indicándose que dicho material publicitario sería filmado y grabado entre los días 17 y 21 de abril de 2009, y que, posteriormente, dicho material publicitario sería difundido públicamente por televisión (abierta y cerrada/cable), gráfica para revistas, prensa, vía pública y puntos de ventas (material POP) e internet en el territorio nacional, dentro del periodo de derechos que mantenía la recurrente, y que era de un año, contado desde el 17 de abril de 2009 al 16 de abril de 2010. En la cláusula cuarta del mismo contrato, se estipuló que "La Modelo" autorizaba en forma expresa y de manera irrevocable a la recurrente a hacer uso de los atributos de su personalidad, así como de su nombre, su imagen y/o su voz grabada/fijada en los diversos anuncios y/o material publicitario a ser desarrollados, durante el plazo previsto en la cláusula sexta. A su vez, en la citada cláusula sexta, se estipuló que la contraprestación que debía pagar la recurrente, cubría e involucraba la exposición y/o difusión pública de los atributos de la personalidad de la modelo (nombre, imagen y/o voz) en los diferentes medios de comunicación audiovisual existentes en el país, por el lapso total de un año calendario, plazo que empezaría a computarse desde el 17 de abril de 2009 hasta el 16 de abril de 2010, inclusive. Asimismo, en la cláusula séptima del anotado contrato, se remarcó, que, durante todo el plazo de vigencia del contrato, la recurrente podía usar y difundir total o parcialmente las filmaciones y en general todo el material audiovisual y/o gráfico resultante de los servicios prestados por "La Locadora" en el que apareciera "La Modelo" para la campaña del producto "Anua", y que contengan grabaciones con el nombre, imagen y/o voz de esta última, autorizando que la recurrente utilice y difunda públicamente el anuncio publicitario y/o gráfico con la imagen y/o voz de esta última hasta el dia 16 de abril de 2010, inclusive⁹ (folios 59 a 66).

⁹ Los subrayados son nuestros.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que de lo antes expuesto, se advierte que la recurrente reconoció como gasto del ejercicio 2009, los importes sustentados en los comprobantes de pago antes indicados, no obstante, como se aprecia de lo establecido en el contrato presentado por aquella a fin de sustentar el devengo del citado gasto, el servicio contratado estaba compuesto por prestaciones que no se limitaban a la filmación y grabación de los anuncios publicitarios, sino que incluían el derecho de exposición y/o difusión pública de tales anuncios con los atributos de la personalidad de la modelo (nombre, imagen y/o voz) en los diferentes medios de comunicación audiovisual, advirtiéndose que, la contraprestación pagada por la recurrente, respondía esencialmente a la cesión del derecho a la utilización y difusión de los referidos anuncios por el plazo de un año, el mismo que se computaba desde el 17 de abril de 2009 hasta el 16 de abril de 2010.

Que en tal sentido, el beneficio económico proveniente de utilización de los anuncios publicitarios por parte de la recurrente, se habría producido parte en el ejercicio 2009 y parte en el ejercicio 2010, por lo que resultaba correcto que la Administración solo reconociese como gasto del ejercicio 2009 la parte proporcional que se devengó en este ejercicio¹⁰.

Que estando a la conclusión arribada se encuentra arreglado a ley el reparo efectuado por la parte que no devengó en el ejercicio 2009, en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo mencionado por la recurrente en el sentido que el devengo del gasto en el ejercicio 2009 puede verificarse ingresando a los siguientes enlaces: <http://masspromocion.blogspot.com/2009/11/anualanza-su-promocion-engriete-con.html> y <https://www.youtube.com/watch?v=JZcYL9POKIA>; cabe mencionar que, si bien en dichos spots publicitarios se hace referencia a una promoción del producto "Anua" en el ejercicio 2009, ello solo da cuenta de la promoción efectuada en dicho ejercicio, pero no desvirtúa el hecho que el pago realizado por la recurrente le confería a esta última un derecho de uso y difusión pública del nombre, imagen y/o voz grabadas/fijadas de la modelo contratada en los diversos anuncios y/o material publicitario durante en el plazo de un año, esto es, desde el 17 de abril de 2009 hasta el 16 de abril de 2010.

Ítem 281

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folio 6006), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, estableció que el ítem 281 correspondía a un gasto por distribución de encartes y muestras que se devengó en el ejercicio 2008.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos de distribución de muestras gratuitas adjuntas a las revistas de Cable TV, y que, tanto el comprobante de pago respectivo como la orden de servicios correspondiente, no señalaban que dicho servicio se realizaría en el mes de diciembre de 2008, siendo que, por el contrario, las muestras distribuidas se encontrarían en las revistas publicadas el 1 de enero de 2009.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 9 de marzo de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta "Publicidad y Promociones", el importe de S/ 65 254,00 (US\$ 20 650,00), indicando como concepto "Serv. Muestreos" (folio 55).

Que como sustento de tal gasto, la recurrente presentó la Factura N° emitida el 5 de enero de 2009 por el proveedor Media Networks Latin América S.A.C., por el servicio de "Distribución de encartes motivo Sampling Anua advance revista Cable TV Mes Diciembre Ord 10045"¹¹ por el importe de US\$ 20 650,00 (folio 47); advirtiéndose que dicha factura, a su vez, se respalda en la Orden de Medios N° 10045 Rev 000, en la cual se indicó que dicho servicio de distribución incluía la entrega de 295 000 muestras del

¹⁰ La Administración efectuó una distribución del gasto en función a los días que correspondían a cada año, considerando el total de la vigencia del derecho, reparando únicamente el extremo que correspondía a los días devengados en el 2010 (folio 6006). Al respecto, se advierte que dicho cálculo no ha sido cuestionado por la recurrente, pues en su argumentación esta se ha limitado a sostener que el gasto se devengó en el ejercicio 2009.

¹¹ El subrayado es agregado.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

producto Anua a nivel nacional, teniendo como medio la Revista Cable Mágico, por el referido importe de US\$ 20 650,00 (folio 46); asimismo, obra la Orden de Servicio N° en la que se señala que el servicio correspondía a uno de distribución de muestras (folio 45).

Que de lo antes expuesto, se aprecia que si bien la recurrente sostiene que el gasto reparado corresponde a un servicio de distribución de muestras de los productos que comercializa, que se habría devengado en el ejercicio 2009, no obstante sólo presentó para acreditar su dicho el referido comprobante de pago, del cual se aprecia que consigna únicamente el mes diciembre, y si bien también adjuntó la Orden de Medios N° de la que se advierte que la distribución se realizaría con ocasión de la revista publicada el 1 de enero de 2009, en dicho documento figura como fecha "el 17 de febrero de 2015 y hora de impresión 04:13:40 p.m.", lo que le resta certeza; por lo tanto, los medios probatorios ofrecidos por la recurrente no permiten desvirtuar el presente reparo.

Que en ese sentido, dado que la recurrente no presentó elementos probatorios que de manera fehaciente hayan acreditado que el devengo del servicio de distribución se produjo en el ejercicio 2009, en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiéndole a esta la carga de la prueba, procede mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que tanto el comprobante de pago respectivo como la orden de servicios correspondiente, no señalaban que el servicio se realizaría en el mes de diciembre de 2008, siendo que, por el contrario, las muestras distribuidas se encontrarían en las revistas publicadas el 1 de enero de 2009; cabe remarcar que, de la documentación antes descrita, que fue aportada por la misma recurrente, no se verifica que el devengo del gasto se haya producido en el ejercicio 2009, siendo además que no se observa en autos las revistas que esta menciona ni tampoco documento adicional alguno que permita verificar el devengo en el ejercicio fiscalizado, por lo que el alegato de la recurrente carece de sustento.

1.2. Reparo por S/ 2 022 503,73

Ítems 121, 125, 138, 148, 162, 245, 276, 277 y 532

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 5987 a 5989), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, tales como asientos contables, comprobantes de pago, órdenes de servicios, de trabajo y de compra, contratos, presupuestos, entre otros, advirtió que los ítems 121, 125, 138, 148, 162, 245, 276, 277 y 532, correspondían a gastos por servicio de producción audiovisual para el proyecto "Campaña Alimentaria el futuro Alicorp"; por servicios de realización y producción del comercial para el proyecto "Mimaskot-Bronco"; por servicios de "Realización de spot TV comercial para TV, realizado íntegramente en territorio uruguayo para Campaña Proyecto Primor Premium – Brandsell 2010"; por servicios de "Desarrollo de nuevo producto culinario pasta a base de ingredientes peruanos – Proyecto Hayaq"; por servicios de "Realización de SPOT comercial para TV, realizado íntegramente en Uruguay para la campaña 2010 – Persiguiendo a Manty"; por servicios de "Realización de dos comerciales TV táctico Negrita"; por servicios de "Realización de comercial Pantera Rosa - Producto Kanu"; y, por servicios de "Almacenamiento y costo financiero de proyecto Mafalda"; respectivamente, por los cuales no se encontraba acreditado que los mismos hayan devengado en el ejercicio 2009.

Que respecto a las citadas operaciones, la recurrente señaló que se trataban de gastos de publicidad y producción que culminaron en el ejercicio 2009, por lo que correspondía su devengo en este ejercicio.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó asientos contables¹²; facturas¹³; órdenes de servicio de trabajo y de compra¹⁴; brief de publicidad¹⁵; reportes de FedEx¹⁶; presupuestos¹⁷; y, un contrato¹⁸; de cuyo contenido no se desprende que correspondan a gastos de publicidad y producción que culminaron y se devengaron en el ejercicio fiscalizado (2009), como asegura la recurrente, más aún si algunos documentos adjuntados hacen referencia a campañas que corresponderían al ejercicio 2010, así, por ejemplo, la Factura N° (folio 796), indica como descripción del servicio “Por la realización del spot comercial para TV, realizado íntegramente en territorio uruguayo para Campaña Proyecto Primor Premium – Brandsell 2010” y la Factura N° (folio 783), indica como descripción del servicio “Por la realización del spot comercial para TV, realizado íntegramente en Uruguay para la Campaña 2010 – Persiguiendo a Manty”.

Que en ese sentido, toda vez que de la revisión efectuada a los aludidos documentos, no se aprecia que los gastos reparados se hayan devengado en el ejercicio 2009, como refiere la recurrente, aunado al hecho que esta no ha expuesto mayores argumentos ni ha presentado documentación adicional en relación con los ítems bajo análisis, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

Ítem 128

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folio 5988), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 128 correspondía a gastos por servicios vinculados a la realización de un spot publicitario, respecto del cual no se apreciaba documentación que permitiera advertir su devengo en el ejercicio 2009, e incluso la documentación adjuntada hacía referencia a una campaña del ejercicio 2010.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos por la realización de un spot televisivo producido en Montevideo para la campaña de Don Vittorio, y que, si bien el servicio se había realizado entre el 13 de noviembre de 2009 y el 25 de enero de 2010, existía una parte de los gastos que devengaron en el ejercicio 2009, por lo que correspondía que la Administración determinara la proporción de dichos gastos, y recalculara el reparo en ese extremo.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 23 de diciembre de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta “Publicidad y Promociones”, el importe de S/ 260 713,60 (US\$ 90 400,00), indicando como glosa “Producción BS DV Mudanza” (folio 4752).

Que como sustento de tal gasto, la recurrente presentó la Factura N° emitida por el proveedor , de 23 de diciembre de 2009, por concepto de “Realización de spot de TV para Campaña DON VITTORIO – Brandsell DV 2010 en base a rodaje en Montevideo Uruguay” según Orden de Compra N° y Códigos de Liberación: por el importe de S/ 260 713,60 (folios 4748 y 4749); advirtiéndose que dicha factura, a su vez, se respalda en la Orden de Compra N° emitida por el proveedor el 23 de diciembre de 2009, por la realización de spot comercial para TV, para la Campaña Don Vittorio – Brandsell DV 2010¹⁹, por el importe de US\$ 90 400,00 (folio 4745); asimismo, obra el Presupuesto Producción Externa N°

¹² Folios 694, 695, 744 a 749, 754 a 760, 766 a 772, 784, 785, 789 a 791, 798 a 800, 819, 820, 825, 826, 4697 a 4701, 4706, 4707, 4713 a 4718, 4727, 4728, 4732 a 4734, 4741 a 4743, 4756, 4757, 4758, 4762, 4763.

¹³ Folios 692, 693, 742, 743, 753, 764, 765, 783, 788, 796, 797, 818, 823, 824, 4677, 7678, 4679, 4680, 4695, 4696, 4705, 4711, 4712, 4726, 4731, 4769, 4740, 4756 y 4761.

¹⁴ Folios 708, 709, 739, 740, 750, 752, 761, 763, 781, 786, 787, 792 a 794, 810, 821, 4676, 4682, 4683, 4702, 4704, 4708, 4710, 4723, 4729, 4730, 4735 a 4737, 4753 y 4759.

¹⁵ Folios 736 a 738, 816, 817, 4754 y 4755. Cabe precisar que el brief de publicidad, es un documento utilizado por agencias de publicidad para poder llevar a cabo un proyecto requerido por un cliente. Fuente: <https://www.ipp.edu.pe/blog/brief-publicitario/> (Visto el 7 de diciembre de 2022).

¹⁶ Folios 811 a 815.

¹⁷ Folios 741, 751, 762, 773 a 778, 781, 782, 795, 822, 4694, 4703, 4709, 4719 a 4722, 4724, 4725, 4738, 4760.

¹⁸ Folios 678 a 690 y 4663 a 4675.

¹⁹ Los subrayados son agregados.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

emitido el 18 de diciembre de 2009, en el que se da cuenta de la producción y realización del comercial de Don Vittorio, respecto del cual se encargaría de los Códigos de Liberación: por el importe de S/ 260 713,60 (US\$ 90 400,00) (folio 4747). Adicionalmente, se aprecia la Orden de Servicio N° de 22 de diciembre de 2009, por la cual la recurrente solicitó a un servicio de producción televisión: "Producción BS DV Mudanza", y, señaló, como condición, la entrega FOB Franco a Bordo y pago dentro de los 30 días sin DPP (folio 4744).

Que de la documentación antes descrita no se desprende que el referido servicio de *spot* publicitario para la Campaña Don Vittorio se hubiera devengado parcialmente en el ejercicio 2009, como refiere la recurrente. En efecto, si bien la recurrente alega que parte del servicio habría devengado en el ejercicio 2009; cabe señalar que esta no presentó contratos, adendas u otros documentos que permitan verificar las fechas en las cuales se habría efectuado y culminado la realización del *spot* comercial ni las prestaciones adicionales que comprendería dicho servicio, a fin de verificar el devengo parcial del gasto en el ejercicio 2009, siendo que más bien de la documentación aportada se advierte que se hace referencia a una campaña publicitaria correspondiente al ejercicio 2010.

Que en ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Ítem 304

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folio 5987), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 304 correspondía a gastos por servicios de producción de un comercial, respecto del cual no se apreciaba documentación que permitiera advertir su devengo en el ejercicio 2009, e incluso la documentación adjuntada hacía referencia a una campaña del ejercicio 2010.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos por la producción de un comercial con la actriz Mónica Sánchez donde promocionaba las marcas Anúa, Primor, Bolívar y Don Vittorio, que fue realizado y difundido en el ejercicio 2009, produciéndose en dicho año su devengo.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 15 de diciembre de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta "Public.v Promociones", el importe de S/ 60 644,50, indicando como glosa "Serv. Producción Televisión" (folio 4691).

Que como sustento de tal gasto, la recurrente presentó la Factura N° emitida por el proveedor de 18 de diciembre de 2009, por concepto de "Producción del comercial promoción multimarca t 40", según Orden de Compra N° (folios 4685 y 4686); advirtiéndose que dicha factura, a su vez, se respalda en la citada Orden de Compra N° de 16 de diciembre de 2009, en la que se hace referencia al "Comercial Promoción Multimarcas 2010" y al Job N° por el importe de S/ 98 911,64 (folio 4684), coincidiendo con la Orden de Servicio N° de 15 de diciembre de 2009, en la que se hace referencia a una solicitud para la realización de copy multimarcas 2010²⁰ – Bazuka por el importe de S/ 98 911,64, compuesto, entre otros, por un servicio de producción televisiva por el importe de S/ 60 644,50 (folios 4682 y 4683). Adicionalmente, obra una impresión de pantalla de un video, en la que se hace referencia a dos sorteos a realizarse el 23 de marzo y 17 de abril 2009, autorizados mediante Resolución N° para lo cual los consumidores debían depositar sobres en centros autorizados (folio 4681).

Que de la documentación antes descrita no se desprende que el referido servicio de producción de un comercial promocional relacionado a las marcas que comercializa la recurrente, se hubiera realizado y difundido en el ejercicio 2009, produciéndose en dicho año su devengo, como aquella refiere. En efecto, si bien la impresión de pantalla mencionada en el considerando precedente, hace alusión a un sorteo que sería realizado en marzo y abril 2009, no se aprecia documentación adicional que permita asociarlo al servicio de producción de televisión prestado por esto es, que permita verificar que el

²⁰ Los subrayados son agregados.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

aludido video sea resultado de los servicios brindados por el citado proveedor, más aún si, de acuerdo a los documentos antes descritos, dichos servicios recién habrían sido solicitados en diciembre 2009, esto es, con posterioridad a las fechas de sorteo que se indican en el anotado video, siendo además que, de la documentación aportada, se advierte que se hace referencia a una campaña publicitaria correspondiente al ejercicio 2010.

Que en ese sentido, corresponde mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto.

Ítem 649

Que conforme se advierte del Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº (folio 7154), el reparo efectuado respecto al aludido ítem se sustenta en el punto 6 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº antes descrito (folio 5986), en el que la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 649, correspondía a gastos por servicios de patrocinio legal que aún no habían concluido, ya que no se había emitido resolución en última instancia (Corte Suprema). Asimismo, en la resolución apelada (folio 7195/vuelta), la Administración señaló que el gasto facturado correspondía a honorarios de éxito por los servicios prestados.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos por honorarios ordinarios de defensa legal en el proceso contencioso administrativo, que devengó en el ejercicio 2009.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento Nº de 17 de diciembre de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta "Serv. Asesoría Empres" el importe de S/ 365 064,00 (US\$ 127 200,00), indicando como glosa "Honorarios profesionales patrocinio Cort". (folio 4662).

Que como sustento de tal gasto, la recurrente presentó la Factura Nº , emitida por el proveedor de 17 de diciembre de 2009, por concepto de "Honorarios Profesionales por patrocinio corte suprema y superior devolución IMR !", por el importe de US\$ 127 200,00 más IGV; advirtiéndose que dicha factura, a su vez, se respalda en la Orden de Servicio Nº 4 de 17 de diciembre de 2009, en la que se solicitó al proveedor sus servicios profesionales por el importe de US\$ 127 200,00 (folio 4660).

Que asimismo, se aprecia la Carta Nº de 19 de marzo de 2009, con la que el proveedor informó a la recurrente que se le había notificado la Resolución Nº 39 de 4 de marzo de 2009, emitida por la 4º Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, en el Expediente Nº , sobre devolución del Impuesto Mínimo a la Renta (IMR) del ejercicio 1996, la cual dispuso la devolución del importe de S/ 17 258 517,00 más intereses a favor de la recurrente, y que dicha resolución, al haber sido dictada en primera instancia judicial, podía serapelada por la Administración Tributaria, lo que podría generar que la resolución definitiva de la Corte Suprema se dicte en un aproximado de cuatro meses posteriores; advirtiéndose que la referida Resolución Nº 39 fue notificada el 13 de marzo de 2009 (folios 4653 a 4656 y 4659).

Que de los correos electrónicos de 25 de marzo de 2009, presentados por la recurrente, se aprecia que, luego, el socio del proveedor, Ramón Gálvez (con dirección electrónica: rgalvez@kpmg.com), comunicó a un representante de la recurrente, que la Administración Tributaria había apelado el fallo de la Corte Superior, y que, por ende, empezarían con la defensa ante la Corte Suprema, siendo que el representante de la recurrente señaló que había que esperar que la Corte Suprema resuelva para efectuar el pago por honorarios de éxito y así atender los pedidos adicionales que le había hecho tal proveedor (folio 4645).

Que asimismo, se aprecia que, posteriormente, la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, emitió la Resolución S/N de 17 de julio de 2009, notificada el 4 de noviembre de 2009, en atención a la apelación presentada por la Administración Tributaria contra la Resolución Nº 39 de 4 de



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

marzo de 2009, siendo que, en tal oportunidad, la Corte Suprema declaró nula la resolución de primera instancia ordenando la emisión de un nuevo pronunciamiento (folios 4646 a 4650).

Que mediante la carta de 11 de diciembre de 2015, emitida por el abogado Ramón Gálvez, este da cuenta que, en el año 2009, la firma de la que era socio, fue contratada por la recurrente para patrocinarla en su derecho a la devolución por parte de la Administración Tributaria del Impuesto Mínimo a la Renta pagado indebidamente en el ejercicio 1996, servicio por el cual se emitió la Factura N° _____ que tenía poder cancelatorio y que estaba asociada al avance del proceso judicial, y que, a la fecha de emisión de la referida carta (2015) continuaba patrocinando dicho caso, pero como abogado perteneciente a otra firma; precisó además el citado abogado que la terminación del proceso judicial no tenía nada que ver con la oportunidad en la que se incurrió en el gasto contenido en la anotada factura, lo que ocurrió en el 2009, año en el cual debía ser reconocido para efectos tributarios; agregó el referido abogado que, posteriormente, en el año 2010, el Poder Judicial emitió una resolución parcialmente favorable que permitió que a la recurrente se le devuelva el impuesto antes mencionado, siendo que, con ocasión de la aludida resolución, fue que se emitió una factura en dicho año (2010), resultando esta la única factura emitida que se encontraba sujeta a éxito, ya que la anterior -Factura N° _____, había sido girada y pagada por el solo hecho del patrocinio legal al margen de la obtención de un fallo favorable o no (folios 4643 y 4644).

Que asimismo, se aprecia del cuadro adjunto que obra en el folio 4642, denominado “_____ que la Factura N° _____ fue emitida en el ejercicio 2009 por el patrocinio en la Corte Suprema y Corte Superior por el importe de US\$ 151 368,00, y que, posteriormente, el 22 de abril de 2010, el mismo proveedor emitió la Factura N° _____ por S/ 1 912 319,29 por concepto de “honorarios de éxito devolución Impuesto a la Renta de 1996” (folio 4642).

Que de los documentos antes indicados, se desprende que el concepto consignado en la Factura N° _____ corresponde a los honorarios profesionales por el servicio de patrocinio legal que fue prestado a la recurrente en el ejercicio 2009 por parte del proveedor. En efecto, según se advierte de la documentación adjuntada, el aludido proveedor efectivamente prestó a la recurrente dichos servicios de patrocinio legal durante el ejercicio fiscalizado (2009)²¹, motivo por el cual la recurrente le abonó el importe objeto de reparo, debiéndose enfatizar que, como se observa de lo actuado, la propia Administración señaló que coincidía con la recurrente en que tal gasto correspondía solo a servicios ordinarios de patrocinio legal en el proceso judicial y no a la figura de honorarios de éxito, tal como se dejó constancia en el numeral 1 del punto 12 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 5366), por lo que no resultaba relevante verificar la conclusión del proceso judicial ni su nivel de avance o éxito, no apreciándose de autos documentación que desvirtúe el devengo del gasto en el ejercicio 2009.

Que en ese sentido, corresponde levantar el reparo en este extremo y revocar la resolución apelada en relación a este punto, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos mencionados por la recurrente sobre el particular.

Que al haberse levantado parcialmente el reparo por gastos devengados en un ejercicio distinto (solo en el extremo relacionado al ítem 649²²), conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde que la Administración proceda a reliquidar dicho reparo.

2. Gastos no sustentados

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° _____ (folios 7091 a 7132, 7031 a 7036, 6969 a 6977 y 7154), se aprecia que la Administración efectuó reparos respecto de diversos gastos, por los importes de S/ 2 180 949,00, S/ 38 912,00, S/ 126 061,00 y S/ 272 100,00, al considerar que no se encontraban debidamente sustentados, por cuanto, en unos casos, no se acreditó la efectiva realización

²¹ Cabe indicar que conforme se aprecia de lo actuado, el reparo de la Administración se sustenta en el desconocimiento del devengo del gasto en el ejercicio fiscalizado (2009), al amparo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no advirtiéndose que aquella haya cuestionado la efectiva prestación ni la causalidad de los anotados servicios.

²² Ítem por el importe de S/ 365 064,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

de las operaciones, y, en otros, no se acreditó su relación de causalidad, consignando como base legal, entre otros, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que, respecto de los gastos reparados por el importe de S/ 2 180 949,00, sustenta su impugnación en los argumentos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación. Precisa, en cuanto al ítem 776, por concepto de "publicidad – venta de platos", que, con la finalidad de realizar una campaña publicitaria que permita posicionar la marca de fideos "Don Vittorio", contrató a la empresa _____ y, en el marco de dicha campaña le transfirió a tal empresa los platos promocionales cuyo costo de adquisición es materia de repara, a fin de que sean transferidos a aquellos clientes que adquieran sus productos, siendo que, el desembolso incurrido le permitió posicionar una de sus marcas de abarrotes con la finalidad de incrementar las ventas de dicho producto, acreditándose así la causalidad del mismo; y que, sin perjuicio de los fines promocionales de la operación, la entrega efectuada a favor de _____ se realizó a título oneroso, razón por la cual corresponde que se reconozca el costo de adquisición de dichos bienes. Anota, en cuanto al ítem 618, por concepto de "consultoría Gartner", que este fue necesario para mantenerse a la vanguardia de la tecnología de la información y estrategias de mercado asociados a la comercialización de sus productos y que la exigencia de presentar informes o documentación que acrediten las labores efectuadas no resulta procedente, toda vez que el servicio consiste en la puesta a disposición de estudios de mercado e investigaciones (lo que no requiere la emisión de entregables), siendo que, los servicios brindados por su proveedor Gartner Ireland Limited consistieron en: *Core Research Advisor* (servicio que provee licencias para tener acceso a la investigación y asesoría sobre tecnología de la información) e *IT News and Insights from Gartner* (servicio que provee, el acceso self-service a las noticias esenciales de TI e investigaciones seleccionadas a través de gartner.com). Alega, en cuanto al ítem 727, por concepto de "prueba de productos fideos", que, del importe total reparado, el importe de S/ 86 175,00 fue reclasificado y registrado en la Subcuenta _____ que corresponde a una cuenta de costo de ventas, por lo que debe dejarse sin efecto el repara por dicho importe; y que, sin perjuicio de ello, la disposición de una parte de la producción de fideos para la realización de pruebas de control de calidad, le permitió cumplir sus estándares de calidad, cumpliéndose el principio de causalidad. Indica, en cuanto al ítem 314, por concepto de "facturación puntos helados", que dicho gasto le permitió incentivar el consumo y fidelizar a sus consumidores; que los requerimientos probatorios por parte de la Administración no resultan exigibles, toda vez que se han realizado sin tomar en consideración la propia naturaleza de sus operaciones, esto es, la contratación de un especialista en campañas promocionales _____, no existiendo un vínculo directo con los clientes consumidores, sino únicamente con este; y, que no resulta de aplicación el criterio contenido en la Resolución N° _____, debido a que esta trata de un caso en el que existe un intermediario en la relación entre un contribuyente y sus clientes. Refiere, en cuanto al ítem 605, por concepto de "publicidad - muestras", que dicho gasto le permitió generar fidelidad con sus clientes e incentivar el consumo de sus productos; y que, los requerimientos probatorios por parte de la Administración no resultan exigibles, pues se han realizado sin tomar en consideración que no mantiene un vínculo directo con sus clientes, sino únicamente con el proveedor del servicio. Aduce, en cuanto a los ítems 659 y 672, por concepto de "asesoría proyecto consultor de cabecera" y "asesoría implementación fulfillment ali", que dichos gastos corresponden a servicios prestados por _____ los cuales le permitieron continuar con el normal desarrollo de su negocio y actividades; que debido al tamaño de la organización y la complejidad de sus operaciones resultaba necesario contar con programas que le permitieran mantener determinada organización respecto a los métodos de pago, ventas electrónicas, entre otros, por lo que tales gastos cumplían con el principio de causalidad.

Que indica que, respecto de los gastos reparados por el importe de S/ 38 912,00, por concepto de fumigación del almacén de propiedad de _____ -ítem 16-, estos cumplen con el principio de causalidad y no constituyen una liberalidad, toda vez que le permitieron mantener su fuente generadora de renta, esto es, los granos de trigo que sirven como materia prima para la elaboración de sus productos; y que no resulta correcto que, de las cláusulas del contrato con _____ se interprete que no tenía la obligación de asumir el gasto, siendo que la Administración no puede efectuar una interpretación que resulte contraria a la voluntad de las partes, pues la carta emitida por _____ acredita que le correspondía la obligación de fumigar; y que, aun en el caso que la obligación de fumigar hubiera formado parte de las obligaciones de _____ ello no desvirtúa el cumplimiento del principio de causalidad, puesto que el deterioro del trigo hubiera impedido un desarrollo óptimo de su línea de



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

producción de fideos, lo que acarrearía el deterioro de su imagen y una afectación a la fuente generadora de renta, por lo que, considerando que en el año 2005 se produjo un siniestro en las instalaciones de

y a fin de evitar cualquier eventual incumplimiento por parte de dicha empresa en sus obligaciones, tomó la decisión de asumir directamente la fumigación de dichas instalaciones. Añade que, en caso se hubiera producido la pérdida del trigo, no hubiera tenido la obligación de asumirla, dado que ello solo se hubiera producido ante una situación de dolo o culpa inexcusable, lo que no incluye "plagas", siendo que, del Anexo N° 1 y de la cláusula décimo cuarta del contrato suscrito con dicha empresa, se desprende que la fumigación no formaba parte de las obligaciones de Ransa Comercial S.A., y que esta corresponde a un servicio especializado que implica el tratamiento de las zonas de peligro con gases que permiten controlar el surgimiento de plagas, por lo que Ransa Comercial S.A. no se encontraba en condiciones de prestarlo; mientras que, en su caso, contaba con un ingeniero agrónomo especializado. Apunta que la carta emitida por el 7 de marzo de 2016, no se trata de una prueba extemporánea, habiendo esclarecido la voluntad respecto a la obligación de efectuar las labores de fumigación, por lo que en aplicación del artículo 1362 del Código Civil no puede ser desconocida por la Administración.

Que menciona que, respecto de los gastos reparados por los importes de S/ 126 061,00 y S/ 272 100,00, igualmente, sustenta su impugnación en los argumentos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación.

Que mediante escritos ampliatorios y de alegatos, reitera sus argumentos, y adjunta documentación de sustento.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 6039 a 6042) y el punto 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 5914 a 5917), la Administración dio cuenta que, de la evaluación realizada al Libro Diario al 31 de diciembre de 2009, observó determinados gastos contabilizados en diversas cuentas contables, detallados en el Anexo N° 1 y el Anexo N° 4 adjuntos a dichos requerimientos, respectivamente (folios 5849, 5850, 6015 a 6029), siendo que, al respecto, solicitó a la recurrente que presentara la documentación que sustentara la realidad de las operaciones y la relación de causalidad de los gastos.

Que a través de los puntos 4, 5 y 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5977, 5978, 5989 a 5999), y el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5320 a 5825), la Administración indicó que, de la evaluación de la información proporcionada por la recurrente, observó que, respecto de diversos gastos identificados con, entre otros, los ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 314, 364, 440, 569, 605, 618, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 659, 672, 689, 699, 727, 756, 776 y 865, por el importe total de S/ 2 180 949,00; el ítem 16, por el importe de S/ 38 912,00; los ítems 737 y 740, por el importe total de S/ 126 061,00; y, los ítems 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47, por el importe total de S/ 272 100,00, no se encontraba acreditada la efectiva realización de las operaciones, ni su relación de causalidad. Al respecto, detalló lo siguiente:

- Respecto a los ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 364, 440, 569, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 689, 699, 756, 865, 737, 740, 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47, correspondían a gastos por los que la recurrente solo exhibió asientos de provisión, de reclasificación, cancelación y reporte de cuenta mayor, pantallazos de Kardex, constancias de detracción, órdenes de servicio, entre otros documentos, que no permitían acreditar su efectiva realización.
- Respecto a los ítems 314, 605, 618, 659, 672, 727 y 776, por concepto de "facturación puntos helados", "publicidad - muestras", "consultoría Gartner", "asesoría proyecto consultor de cabecera", "asesoría implementación fullfillment ali", "prueba de productos fideos", "publicidad – venta de platos", respectivamente, correspondían a gastos por los que la recurrente, igualmente, solo exhibió asientos de provisión del gasto, reclasificación, pantallazo del sistema de almacén, acuerdos, órdenes de servicios, entre otra documentación, que no permitían acreditar su efectiva realización.
- Respecto al ítem 16, por concepto de fumigación del almacén de propiedad de Ransa Comersial S.A., el beneficio obtenido se encuentra mediatizado por el beneficio directo e inmediato que obtiene el tercero, por lo que no se cumplía con el principio de causalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que posteriormente, a través de los puntos 4, 5, 9 y 21 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folios 5436 a 5439), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, las observaciones señaladas en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5131, 5139 y 5151 a 5162), en el que señaló lo siguiente:

- Respecto a los ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 364, 440, 569, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 689, 699, 756, 865, 737, 740, 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47, se encontraba de acuerdo con las observaciones efectuadas por la Administración, y las aceptaba.
- Respecto al ítem 314, por concepto de “facturación puntos helados”, estos estaban asociados a una bolsa de puntos adquirida por la compañía que eran ofrecidos a los consumidores finales, quienes con cada adquisición realizada iban acumulando puntos de acuerdo a sus consumos, siendo que se encargaba de realizar la administración de las cuentas asociadas a la acumulación y canje de los referidos puntos, los que posteriormente le eran facturados, y, luego, una vez acumulado cierto límite de puntos tales clientes podían realizar el canje de diversos productos, por ende, el gasto observado correspondía a servicios destinados a fines promocionales.
- Respecto al ítem 605, por concepto de “publicidad - muestras”, estos correspondían a gastos de publicidad, siendo que, una vez terminada la producción de un determinado producto en planta, separaba una proporción de los bienes producidos a fin de que sean entregados a los potenciales consumidores, como muestras, por lo que transfería de manera gratuita dichas muestras a un tercero para que este se encargue de la publicidad y entregue las muestras a los potenciales consumidores, realizando un pago mensual a dicho tercero.
- Respecto al ítem 618, por concepto de “consultoría Gartner”, estos se encontraban asociados a la relación comercial que mantenía con Gartner Ireland Limited por la prestación del servicio por *core research advisor, it news & insights*, entre otros, que consistía en la provisión de la base de conocimiento y análisis para capitalizar mercado y tecnologías de información, y el acceso al self-service a las noticias esenciales de TI e investigación seleccionada a través de www.gartner.com.
- Respecto a los ítems 659 y 672, por concepto de “asesoría proyecto consultor de cabecera” y “asesoría implementación fullfillment ali”, correspondían a servicios prestados por Loyalty Perú S.A.C., por asesoría, implementación y desarrollo de sistemas web y programas que permitían métodos de pago, ventas electrónicas, entre otros, y consistían en brindar asesoría sobre las modificaciones que se realizarían a tales programas y a la contratación de servicios necesarios para realizar dichas prestaciones.
- Respecto al ítem 727, por concepto de “prueba de productos fideos”, estos correspondían a gastos vinculados a la gestión de calidad de los fideos que producía y comercializaba, lo que implicaba el control de calidad a partir del muestreo, el análisis, el registro y la evaluación de los resultados obtenidos.
- Respecto al ítem 776, por concepto de “publicidad – venta de platos”, estos correspondían a gastos de publicidad, pues realizaba la adquisición de platos, a fin de que sean entregados a los potenciales consumidores de manera gratuita, por la compra realizada de los productos ofertados, para lo cual contrató los servicios de otra empresa, a quien transfirió los referidos bienes, para que estos sean posteriormente transferidos a los consumidores finales asociados a la campaña publicitaria (platos y dulceras).
- Respecto al ítem 16, por concepto de fumigación del almacén de propiedad de esta última no se obligó contractualmente a realizar la fumigación de las paletas destinadas a su mercadería y, el hecho que haya asumido el pago de tal fumigación no beneficiaba directamente a ya que el servicio era efectuado solo respecto de las paletas donde mantenía su mercancía, por lo que, en el caso que hubiera ocurrido algún suceso como plagas, ello no podía ser imputado a dicha compañía, siendo que esta cumplió con sus obligaciones contractuales (temperatura, responsabilidad durante la carga, etc.), por ende, el gasto cumplía con el principio de causalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que en los puntos 4, 5, 9 y 22 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5319, 5320, 5348 y 5386 a 5420), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente y, al respecto, indicó que los gastos observados no se encontraban debidamente sustentados, precisando lo siguiente:

- Por los ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 364, 440, 569, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 689, 699, 756, 865, 737, 740, 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47, la recurrente reconoció la observación efectuada.
- Por el ítem 314, la recurrente no acreditó sus afirmaciones, siendo que no sustentó la entrega de premios ni las personas beneficiarias ni tampoco que el gasto haya tenido como destino la promoción de sus productos.
- Por el ítem 605, la recurrente no acreditará sus afirmaciones, siendo que no presentó documentación que sustente las circunstancias de los eventos para los cuales se habrían retirado productos supuestamente con fines promocionales, ni las muestras hayan sido entregadas a los beneficiarios ni que se hubiera cumplido con la finalidad de promover sus productos.
- Por el ítem 618, la recurrente no presentó documentación adicional que permita acreditar el gasto, no presentó informes ni acreditar las labores desarrolladas.
- Por los ítems 659 y 672, la recurrente no presentó documentación adicional, salvo un correo electrónico referido a temas de facturación, lo que no permitía acreditar el gasto, no presentó informes ni acreditar las labores desarrolladas.
- Por el ítem 727, la recurrente no acreditará sus afirmaciones, siendo que no se apreciaba correlación entre los documentos presentados.
- Por el ítem 776, la recurrente no presentó documentación que acredite el costo ni el destino final que habrían tenido productos promocionales, así como las circunstancias de los eventos en los cuales supuestamente se retiraron productos para fines promocionales ni que se hayan efectuado entregas a los beneficiarios ni que se hubiera cumplido con la finalidad de promover sus productos.
- Por el ítem 16, _____ era el obligado a la fumigación de sus almacenes a fin de prestar los servicios para los cuales había sido contratado, y si bien, el gasto por fumigación asumido por la recurrente le generaba a esta un beneficio, este se encontraba mediatisado por el beneficio directo e inmediato que obtenía el tercero _____, no cumpliéndose el principio de causalidad.

Que por lo anterior, mantuvo las observaciones efectuadas por los importes totales de S/ 2 180 949,00, S/ 38 912,00, S/ 126 061,00 y S/ 272 100,00.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que sobre el particular, este Tribunal ha establecido en diversas resoluciones, tal como la Resolución N° _____ que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta recoge el principio de causalidad, el cual alude a la relación que debe existir entre los gastos incurridos y la generación de renta o el mantenimiento de su fuente, pero que debe ser analizada en cada caso en particular atendiendo a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en función a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente y el volumen de éstas, entre otros aspectos.

Que asimismo este Tribunal, en las Resoluciones N° _____ entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores.

Que además este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° _____ que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que según el criterio adoptado por la Resolución N° para efecto de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que conforme a lo actuado, las operaciones objeto de reparo, por los importes totales de S/ 2 180 949,00, S/ 38 912,00, S/ 126 061,00 y S/ 272 100,00, son las que se indican en los cuadros siguientes²³:

Item	Cuenta	Glosa	Importe reparado (S/)
18		Fletes de activos	36 738,38
24		Romero Trading	43 087,12
29		Remodelación de las oficinas	40 787,78
85		Albañilería	46 550,00
221		Producción Copy Opal 2010	87 962,00
222		Realización Copy 1-2020	87 962,00
270		Degustación Minorista 20 Degustadores	67 141,36
285		Serv. Prod. Eventos	64 643,32
314		Fact. Puntos Helados Dic. 08	57 990,00
364		FP Provisió Detergentes	50 892,19
440		Provisión Publicidad Bolívar	43 005,00
569		FP Provisión Cuidado del Cabello	34 839,97
605		Publicidad y Muestreo	33 224,97
618		Consultoría Gartner	93 236,50
621		Asistencia Técnica SCM-SNP	74 145,94
627		Desarrollo Netweaver: Proy	57 680,00
635		Consultoría Ventas Móviles	34 608,00
636		Desar. Netweaver Proy Web Compras	34 608,00
637		Desar. Netweaver Proy Web Compras	34 608,00
653		Prov. Asedo NIC 39	101 185,00
659		Asesoría Proyecto Consultor Cabecera	44 990,40
672		Asesoría Implementación Full Fillment	15 862,00
689		Gastos de viaje Angie Valarezo	37 715,80
699		Seguros Mapfre	38 385,76
727		Prueba de Productos de Fideos	89 423,79
756		Gastos Portuarios	66 508,00
776		Publicidad Venta de Platos	699 775,93
865		Gastos de Scaners	63 391,77
Total			2 180 948,98

Item	Cuenta	Glosa	Importe reparado (S/)
16		Fumigación en Ransa	38 912,00
		Total	38 912,00

²³ Es del caso mencionar que, en cuanto a los ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 364, 440, 569, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 689, 699, 756, 865, 737, 740, 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47, si bien la recurrente presentó un escrito de desistimiento en la etapa de reclamación (folios 6923 y 6934), como se refirió anteriormente, dicho desistimiento no fue aceptado por la Administración en la resolución apelada, y, en ese sentido, esta última emitió pronunciamiento sobre tales ítems.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Item	Cuenta	Glosa	Importe reparado (S/)
737		Desmedro	83 224,44
740		Desmedro	42 836,08
	Total		126 060,52

Item	Cuenta	Glosa	Importe reparado (S/)
8		Comsiter 6 de agosto	92 110,00
9		Comsiter 6 de agosto	8 850,79
9		Comsiter 6 de agosto	74 185,21
21		Celeritech Solution S.A.C.	30 615,00
28		Spesa Fish Aquacultura S.A.C.	22 334,64
32		APM Terminal Inland Services S.A.	17 517,76
40		Allnet Solutions	4 948,65
46		Trabajos Marítimos S.A.	10 433,31
47		Coopsol Consultoría y Serv.	11 104,36
	Total		272 100,38

2.1. Reparo por S/ 2 180 948,98

Ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 364, 440, 569, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 689, 699, 756 y 865

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folios 5991 a 5999), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, tales como asientos de provisión, de reclasificación, cancelación y reporte de cuenta mayor, pantallazos de Kardex, constancias de detracción, órdenes de servicio, entre otros, advirtió que los ítems 18, 24, 29, 85, 221, 222, 270, 285, 364, 440, 569, 621, 627, 635, 636, 637, 653, 689, 699, 756 y 865, correspondían a gastos cuya efectiva realización no se encontraba debidamente acreditada.

Que respecto a las citadas operaciones, a través de su recurso de apelación (folios 7349 y 7350), la recurrente solicitó que se consideren sus argumentos esbozados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, siendo que, a su vez, en dicha etapa de reclamación, la recurrente solo indicó que debían considerarse sus argumentos expuestos en el procedimiento fiscalización (folios 6555 y 6556); sin embargo, tal como se aprecia de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en este último la recurrente no expuso argumento alguno a fin de desvirtuar las observaciones efectuadas por la Administración en torno a las operaciones a que se refieren los indicados ítems, siendo que, por el contrario, aquella sostuvo que se encontraba de acuerdo con tales observaciones y que, por ende, las aceptaba, no habiendo adjuntado documentación que sustente la deducibilidad de tales gastos (folio 5159). En ese sentido, toda vez que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar el referido reparo en el extremo relacionado a tales ítems, y dado que de su revisión se aprecia que se encuentra conforme a ley, corresponde mantenerlo en este extremo, y confirmar la resolución apelada en relación con este punto.

Ítem 314

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folio 5997), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 314, no estaba debidamente sustentado, al no haber acreditado documentariamente su efectiva realización.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos asociados a una bolsa de puntos adquirida por la , que eran ofrecidos a los consumidores finales, quienes con cada adquisición realizada iban acumulando puntos de acuerdo a sus consumos, siendo que se encargaba de realizar la administración de las cuentas asociadas a la acumulación y canje de los referidos puntos, los que posteriormente le eran facturados, y, luego, una vez acumulado cierto límite de puntos, tales clientes podían realizar el canje de diversos productos.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 4 de marzo de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta "Publicidad y Promociones" el importe de S/ 57 990,00, indicando como glosa "Fact. Puntos Helados Dic. 08" (folio 2314).

Que como sustento de tal gasto, la recurrente presentó la Factura N° emitida por el proveedor el 30 de enero de 2009, por el importe de S/ 57 990,00, con la descripción "579 900 puntos entregados a clientes según N° de Pedido y N° de Aceptación" (folio 2313); asimismo, adjunto a dicha factura, presentó un cuadro denominado "Facturación Programa Heladeros II al 31 de junio de 2009", en el que se indica que el "valor punto" era equivalente a S/ 0,10 y que en el periodo enero 2009 se habrían facturado 579 900,00 puntos (folio 2312); y, también se aprecia que la recurrente insertó en su escrito una relación de cinco productos para canje, indicando los puntos y el dinero que serían necesarios para ello (folio 5157).

Que sin embargo, de la revisión de la documentación antes indicada, no se aprecia que la recurrente haya sustentado debidamente el gasto objeto de reparo, siendo que no se desprende la efectiva prestación de los servicios que describe haber recibido por parte de su proveedor, ni que dicho gasto corresponda a uno con fines promocionales, como alega.

Que en efecto, si bien la recurrente expone que la operación en cuestión obedece a una campaña promocional dirigida a incrementar la venta de sus productos —por la que habría contratado los servicios de una empresa especializada que se encargaría de su implementación y del trato directo con los clientes (lo que incluía la verificación de los presupuestos por los que estos serían beneficiados con la entrega de premios, así como la entrega efectiva de los referidos premios)—, de la evaluación de la documentación ofrecida por aquella se aprecia que resulta insuficiente para acreditar el gasto reparado, toda vez que a partir de ella no es posible verificar lo alegado por la recurrente, esto es, que existió la campaña promocional, los términos de esta y de la contratación del prestador del servicio, las obligaciones que asumía este último, las fechas en que se realizaron las promociones, etc., careciendo de sustento lo sostenido por aquella en cuanto a que los requerimientos de la Administración no habrían considerado la naturaleza de la operación en la que habría un intermediario en la relación con sus clientes, toda vez que, como se enfatiza, la Administración solicitó expresamente a la recurrente que acredite la efectiva realización del gasto acotado, no habiendo esta última acreditado sus afirmaciones, por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto²⁴.

Que sobre lo señalado por la recurrente en cuanto a la no aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 03630-3-2005, debe indicarse que dicho criterio no forma parte del fundamento del reparo efectuado, contenido en la resolución de determinación impugnada, por lo que no resulta atendible dicho argumento.

Ítem 605

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folio 5997), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 605, no estaba debidamente sustentado, al no haber acreditado documentariamente su efectiva realización.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos de publicidad, siendo que, una vez terminada la producción de un determinado producto en planta, separaba una proporción de los bienes producidos a fin de que sean entregados a los potenciales consumidores, como muestras, por lo que transfería de manera gratuita dichas muestras a un tercero para que este se encargue de la publicidad y entregue las muestras a los potenciales consumidores, realizando un pago mensual a dicho tercero.

²⁴ En la misma línea del análisis efectuado en la Resolución N° emitida a la recurrente que se pronuncia respecto del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de períodos del año 2009, en cuanto al mismo desembolso que es materia de la presente controversia, debiéndose indicar que, en la citada resolución, en base a similar documentación presentada por la recurrente, este Tribunal concluyó que no se encontraba debidamente sustentado dicho gasto, no bastando las alegaciones expuestas por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 24 de marzo de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta “Publicidad y Promociones” el importe de S/ 33 224,97, con abono a la Cuenta “Prod. Term. Planta”, sin consignar glosa o concepto (folio 505); así como un pantallazo de su sistema correspondiente a la misma fecha en el que se indica “Modificar entrega de salida” y se hace referencia al producto jabón Bolívar Vida Blanco (folio 504).

Que sin embargo, de la revisión de la documentación antes indicada, no se aprecia que la recurrente haya sustentado debidamente el gasto objeto de reparo, siendo que no se desprende la efectiva prestación de los servicios que describe haber recibido por parte de su proveedor, ni que dicho gasto corresponda a uno con fines publicitarios, como alega.

Que en efecto, si bien la recurrente expone que la operación en cuestión obedece a gastos de publicidad dirigida a fidelizar a sus clientes e incentivar el consumo de sus productos —por la que habría contratado los servicios de una empresa especializada en publicidad que se encargue de la entrega de las muestras a sus potenciales clientes-, de la evaluación de la documentación ofrecida por aquella se aprecia que resulta insuficiente para acreditar el gasto reparado, toda vez que a partir de ella no es posible verificar lo alegado por la recurrente, esto es, que se trate de un gasto de publicidad consistente en la entrega de muestras a sus potenciales clientes a través de una empresa contratada para ello, no apreciándose los términos de la contratación del prestador del servicio, el detalle de productos que se habrían entregado, informes o reportes de dicho prestador sobre la entrega a los potenciales clientes, etc., careciendo de sustento lo sostenido por aquella en cuanto a que los requerimientos de la Administración no habrían considerado la naturaleza de la operación en la que habría un intermediario en la relación con sus clientes, toda vez que, como se enfatiza, la Administración solicitó expresamente a la recurrente que acredite la efectiva realización del gasto acotado, no habiendo esta última acreditado sus afirmaciones, por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación con este punto.

Ítem 618

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , antes descrito (folio 5997), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 618, no estaba debidamente sustentado, al no haber acreditado documentariamente su efectiva realización.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos asociados a la relación comercial que mantenía con Gartner Ireland Limited por la prestación del servicio por *core research advisor, it news & insights*, entre otros, que consistía en la provisión de la base de conocimiento y análisis para capitalizar mercado y tecnologías de información, y el acceso al *self-service* a las noticias esenciales de TI e investigación seleccionada a través de www.gartner.com.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 12 de enero de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta 63901006 “Servicios Sistemas” el importe de S/ 93 236,50 (US\$ 29 750,00), indicando como glosa “Consultoría Gartner” (folios 4940 y 4941); asimismo, la recurrente adjuntó la Orden de Servicio N° , de la cual se aprecia que el 12 de enero de 2009, solicitó la prestación de un servicio de “consultoría Gartner” por el importe de US\$ 29 750,00 (folio 4935).

Que obra en autos el documento denominado “Acuerdo Marco con el cliente – Gartner Ireland Limited” de mayo de 2004, suscrito por - y la recurrente -El Cliente-, indicando que dicho acuerdo sería complementado por uno o más acuerdos que suscribirían las partes, en los que se describirían los productos y servicios a ser provistos por Gartner, el plazo del contrato, y los importes que El Cliente debía pagar por ellos, siendo dicho acuerdo marco aplicable para todos los servicios prestados por Gartner a El Cliente; asimismo, se estableció que por el uso de los servicios, El Cliente podía: (i) imprimir una copia de los documentos individuales de investigación para su uso personal, para el beneficio de El Cliente; (ii) hacer una cantidad limitada de copias o extractos de documentos individuales de investigación para presentaciones o informes internos a ser compartidos con otros miembros del personal de El Cliente;



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

y (iii) distribuir copias de los documentos inherentes a los servicios, ya sean en formato electrónico y otro, entre los demás usuarios (folio 4939).

Que en el “acuerdo de servicios de investigación”, suscrito entre la recurrente -El Cliente- y Gartner, en diciembre 2007, se establece que El Cliente acordaba suscribirse a los “Servicios” bajo los términos y precios que se detallaban en dicho acuerdo, definiéndose como “Servicios” a los servicios de investigación cuya descripción se incorporaba como referencia anexa a dicho acuerdo, especificándose los entregables para cada servicio (folios 4937 y 4938). De la referencia anexa a dicho acuerdo, denominada “Descripción de los Servicios”, se aprecia que consigna como descripción “Core Research Advisor” (Asesoría de Investigación Principal), y que este consiste en proveer investigaciones y absolver consultas sobre tecnología de la información para los tomadores de decisiones, brindando a El Cliente la base del conocimiento y consejería necesaria para capitalizar las tecnologías sobre IT y mercados; estableciendo además que los usuarios recibirían entregables que incluían un rango de reportes escritos tales como reportes especiales, investigaciones publicadas, alertas y noticias con los recientes anuncios y sus potenciales impactos en los mercados, así como absolución de consultas estándar a través del analista que le asista, teleconferencias, audios de tecnología y un pase para el evento cumbre de Gartnet (folio 497/vuelta)

Que en tal sentido, de los acuerdos antedichos se aprecia que la recurrente contrató al proveedor Gartner para la prestación del servicio de asesoría de investigación, el cual se materializaba a través de una autorización para que determinados usuarios puedan acceder a la información publicada por el proveedor, a través de un medio electrónico, la cual estaba a disposición de la recurrente, siendo que, a su vez, dicho proveedor proporcionaría entregables que incluían reportes e investigaciones elaborados por este último, así como también absolvería consultas estándar sobre el particular.

Que ahora bien, los anotados contratos solo evidencian un acuerdo de voluntades, mas no que se hubieran materializado en la realidad los servicios contratados, más aun teniendo en cuenta que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, conforme a dichos contratos el servicio consistía en la puesta a disposición de entregables, tales como reportes especiales, investigaciones publicadas, alertas y noticias con los recientes anuncios y sus potenciales impactos en los mercados, que estaban a disposición de los usuarios para su impresión, copia y distribución de copia, así como la absolución de consultas estándar a través de un analista, teleconferencias, audios de tecnología y pases para eventos; prestaciones respecto de las cuales la recurrente no adjuntó documentación alguna a efectos de evidenciar su efectiva realización, no habiendo aquella proporcionado información adicional a la antes descrita.

Que por consiguiente, no se aprecia que la recurrente haya sustentado debidamente el gasto objeto de reparo, siendo que no se desprende la efectiva prestación de los servicios que describe haber recibido por parte de su proveedor, por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación con este punto.

Que si bien la recurrente alega que los servicios prestados consistieron en la puesta a disposición de estudios de mercado e investigaciones, lo que no requiere la emisión de entregables, cabe señalar que, de los acuerdos adjuntados por aquella, se advierte que las prestaciones conformantes del servicio incluían la puesta a disposición de entregables, la absolución de consultas, entre otros, por lo que lo referido por la recurrente carece de sustento.

Ítems 659 y 672

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ antes descrito (folio 5996), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que los ítems 659 y 672, no estaban debidamente sustentados, al no haber acreditado documentariamente su efectiva realización.

Que respecto a las citadas operaciones, la recurrente señaló que se trataban de gastos que correspondían a servicios prestados por _____ por asesoría, implementación y desarrollo de sistemas web y programas que permitían métodos de pago, ventas electrónicas, entre otros, y consistían en brindar



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

asesoría sobre las modificaciones que se realizarían a tales programas y a la contratación de servicios necesarios para realizar dichas prestaciones.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó los Asientos N° y de 22 de diciembre de 2009, en los que registró como gasto en la Subcuenta 'Serv. Asesoría Empres" los importes de S/ 44 990,40 (US\$ 15 600,00) y S/ 15 862,00, respectivamente, indicando como glosas "Asesoría Proyecto Consultor de Cabecera" y "Asesoría/Implementación Full Filment Ali" (folios 4895 y 4909).

Que como sustento de tales gastos, la recurrente presentó las Facturas N° emitidas por el proveedor , de 24 de diciembre de 2009, por los conceptos de asesoría proyecto Consultor de cabecera y asesoría e implementación "Full Filment Ali", por los importes de US\$ 15 600,00 y US\$ 5 500,00 más IGV, respectivamente (folios 4893 y 4907); así como las Órdenes de Servicio N° de 22 de diciembre de 2009 (folios 4890 y 4905).

Que asimismo, obran en autos los correos electrónicos cursados el 23 de diciembre de 2009, entre el asistente de gestión punto de venta de la recurrente y en representación de en los que solo se hace referencia al envío de un cuadro contenido 3 órdenes de pedidos y número de aceptación, y los montos asociados, así como la facturación a la recurrente por tales montos (folios 4891 y 4904).

Que sin embargo, de la revisión de la documentación antes indicada, no se aprecia que la recurrente haya sustentado debidamente los gastos objeto de reparo, siendo que no se desprende la efectiva prestación de los servicios que describe haber recibido por parte de su proveedor, ni que dichos gastos le hubiesen permitido continuar con el normal desarrollo de su negocio y actividades, como alega.

Que en efecto, si bien la recurrente expone que las operaciones en cuestión corresponden a gastos por asesoría, implementación y desarrollo de sistemas web y programas que permitían métodos de pago, ventas electrónicas, entre otros, y consistían en brindar asesoría sobre las modificaciones que se realizarían a tales programas y a la contratación de servicios necesarios para realizar dichas prestaciones, de la evaluación de la documentación ofrecida por aquella se aprecia que resulta insuficiente para acreditar los gastos reparados, toda vez que a partir de ella no es posible verificar lo alegado por la recurrente, esto es, el alcance de la asesoría solicitada, su plazo, los programas sobre los que versó la asesoría, los sistemas web desarrollados, los informes o medios alcanzados en los que se plasmó la asesoría, etc., por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación a este punto²⁵.

Ítem 727

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° antes descrito (folio 5995), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 727, no estaba debidamente sustentado, al no haber acreditado documentariamente su efectiva realización.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos vinculados a la gestión de calidad de los fideos que producía y comercializaba, lo que implicaba el control de calidad a partir del muestreo, el análisis, el registro y la evaluación de los resultados obtenidos.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 31 de marzo de 2009, en el que registró como gasto en la Subcuenta 65901038 "Gastos de muestras" con abono a la Subcuenta "Prod. en Proc. Planta", el importe de S/ 89 423,79 (folio 4889).

²⁵ En la misma línea del análisis efectuado en la Resolución N° emitida a la recurrente que se pronuncia respecto del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de períodos del año 2009, en cuanto a los mismos desembolsos que son materia de la presente controversia, debiéndose indicar que, en la citada resolución, en base a similar documentación presentada por la recurrente, este Tribunal concluyó que no se encontraban debidamente sustentados dichos gastos, no bastando las alegaciones expuestas por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que asimismo, obra la impresión de pantalla del sistema de stock de material al 1 de enero y 31 de marzo de 2009, de la que se advierte que el 31 de marzo de 2009, mediante los Documentos N°

y la recurrente registró salidas de almacén de la Planta Fideería Lima con relación al producto denominado "Halb prueba marketing - HFPrueba" por la cantidad de 3 970 kilogramos (folios 4885 a 4887); adicionalmente, obra la Orden N° de la que se aprecia que hubo en la Planta Fideería Lima distintas salidas de bienes, entre otros, por el producto Halb Prueba de Marketing por la cantidad de 4 760 Kilogramos, y en la pantalla de Orden de fabricación se aprecia que entre el 28 de febrero de 2009 al 2 de marzo de 2009 se entregaron 18 532 paquetes, relacionados con el producto "Fid.Lav.Spaghe.Ex.350grs 24 bol" (folios 4883).

Que sin embargo, de la revisión de la documentación antes indicada, no se aprecia que la recurrente haya sustentado debidamente el gasto objeto de reparo, siendo que no se desprende la efectiva realización del mismo ni que se tratara de un gasto vinculado a la gestión de calidad de sus productos (fideos).

Que en efecto, de lo anterior se advierte que la recurrente reconoció como gasto el 31 de marzo de 2009 una salida de inventarios, respecto de la cual no proporcionó documentación alguna que permitiera verificar que corresponda a la operación que detalla, esto es, la disposición de una parte de la producción de fideos para la realización de pruebas de control de calidad, debiéndose precisar que la Orden N° proporcionada, no permite corroborar el tipo de producto, toda vez que no coincide la cantidad que salió de acuerdo con la impresión de la pantalla del sistema de stock de material ni con la fecha en la que se produjo la salida, por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación con este punto.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el importe de S/ 86 175,00 fue reclasificado y registrado en la Subcuenta y que por ello debe dejarse sin efecto el reparo; cabe indicar que no se aprecia que se haya acreditado tal reclasificación contable, y que independientemente de la cuenta en la que finalmente se muestra en los libros, ello no desvirtúa el hecho que la recurrente reconoció un gasto cuya deducibilidad para efectos del Impuesto a la Renta debía sustentar documentariamente, por lo que tal circunstancia no resulta suficiente para desvirtuar el reparo.

Ítem 776

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , antes descrito (folio 5995), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 776, no estaba debidamente sustentado, al no haber acreditado documentariamente su efectiva realización.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que se trataba de gastos de publicidad, pues realizaba la adquisición de platos, a fin de que sean entregados a los potenciales consumidores de manera gratuita, por la compra realizada de los productos ofertados, para lo cual contrató los servicios de otra empresa, a quien transfirió los referidos bienes, para que estos sean posteriormente transferidos a los consumidores finales asociados a la campaña publicitaria.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 30 de setiembre de 2009, del que se observa que efectuó un asiento de reclasificación del gasto, mediante el cual se transfirió el gasto inicialmente registrado en la Subcuenta "Mercaderías" por las sumas de S/ 355 823,98, S/ 206 065,84 y S/ 137 886,11 a la Subcuenta "Costo Neto Enaj. Mate." por el importe de S/ 699 775,93 (folio 4866); asimismo, la recurrente presentó el Asiento N° de 30 de setiembre 2009, por concepto de "Reclasificación – ventas platos y dulceras", en la que se observa que transfirió ingresos anotados en la Subcuenta "Mercaderías Terceros" por los importes de S/ 275 743,01, S/ 214 436,26 y S/ 152 895,60, a la Subcuenta "Venta de Mat. de Alma" por el importe de S/ 643 074,87 (folio 4865).

Que de los asientos anteriores se aprecia que, por un lado, la recurrente reconoció un gasto por concepto de venta de mercaderías por S/ 699 775,93, y de otro, un ingreso de materiales de almacén por S/ 643



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

074,87, los cuales no resulta posible asociar, más aún cuando no se tiene detalle de los bienes que fueron objeto de transferencia y originaron el cargo a la Cuenta

Que según se aprecia de las impresiones de pantalla, relacionadas con el Asiento N° las ventas reclasificadas en la Subcuenta "Venta de Mat. de Alma" corresponden a los productos plato tendido DV, plato sopero y dulcera, con los códigos de artículo N° respectivamente, y asociados con Fideos Perú (folios 4863 y 4864).

Que de otro lado, la recurrente ha exhibido la impresión de su sistema relacionada con el Documento de Material N° – Mario Alfredo Calle Vela, en la que se indica que el 14 de setiembre de 2009 se solicitaron en la sucursal de Cusco 142 platos tendidos (Código de Artículo N° 96017) y 108 dulceras (Código de Artículo N° 99012) (folio 4862), sin embargo, tampoco resulta posible asociar este documento con los ingresos reconocidos en el Asiento N°

Que además, la recurrente ha presentado la Orden de Compra – Importación N° emitida al proveedor el 5 de agosto de 2009, por la compra de 7 798 cajas de platos tendidos (Artículo N° (folios 4858 y 4859), el Asiento N° de 31 de julio de 2009 mediante el que se registra la compra (folio 4861) y el reporte de sistema a través del cual se registra el ingreso de los productos, registrado el 23 de noviembre de 2009 (folio 4860). Asimismo, obra en autos la Orden de Compra – Importación N° emitida al proveedor el 29 de abril de 2009, por la compra de 200 000 unidades de platos soperos (Artículo N° y 210 000 unidades de dulceras (Artículo N° (folios 4854 y 4855), el Asiento Contable N° de 14 de julio de 2009 mediante el que se registra la compra (folio 4857) y el reporte de sistema a través del cual se registra el ingreso de dichos productos, registrado el 14 de julio de 2009 (folio 4856). De dichas órdenes, asientos y documentos de ingresos de productos únicamente se tiene que los platos soperos y dulceras ingresaron el 14 de julio de 2009 y los platos tendidos el 23 de noviembre de 2009.

Que adicionalmente, la recurrente ha presentado diversas facturas y asientos contables (folios 4782 a 4853), de los que se observa que el 3, 8, 9 y 14 de setiembre de 2009 efectuó entregas (transfirió) 302, 300, 263, 302, 300, 200, 30, 402, 300, 302, 300, 276, 1, 107, 178, 172, 149, 150, 154 y 142 cajas de platos tendidos (Código de Artículo N° , 60, 161, 416, 162, 420, 439, 116, 430, 400, 400, 124, 271, 400, 100 y 20 cajas de platos soperos (Código de Artículo N°) y 28, 155, 155, 115, 380, 502, 122, 353, 108, 120 y 436 cajas de dulceras (Código de Artículo N° , a la empresa

Que de la documentación antes referida, si bien se verifica que el ingreso reconocido en la Subcuenta "Venta de Mat. de Alma" corresponde a las ventas realizadas el 3, 8, 9 y 14 de setiembre de 2009 por la recurrente a de cajas de plato tendido DV, plato sopero y dulcera; no resulta posible asociar estas operaciones con el gasto reconocido por la recurrente en la Cuenta "Mercaderías", no apreciándose que la recurrente haya sustentado debidamente el gasto objeto de reparo, siendo que no se desprende la efectiva realización del mismo ni que se tratara de un gasto de publicidad o promoción.

Que en efecto, de lo anterior se advierte que si bien la operación observada por la Administración ha sido registrada en la Subcuenta "Costo Neto Enaj. Mate.", dicha circunstancia no permite afirmar que se trate del gasto por la entrega de los platos y dulceras, descrito por la recurrente, siendo que en el Asiento N° no se hace referencia alguna a dichos productos o los códigos de artículos, ni se cuenta con reportes del Registro de Inventario que permita corroborar la naturaleza de los productos contenidos en el aludido asiento contable; asimismo, si bien la recurrente alega que transfirió los bienes a (tercero), para que este a su vez, pueda hacer entrega gratuita de estos a sus potenciales consumidores, no se cuenta con documentación suficiente para acreditar ello, no apreciándose los términos de la contratación del prestador del servicio, el detalle de bienes que se habrían entregado, informes o reportes de dicho prestador sobre la entrega de los bienes a los potenciales consumidores, etc., por lo que procede mantener el reparo en este extremo y confirmar la resolución apelada en relación con este punto.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que debe tomarse en consideración que la entrega a la empresa se realizó a título oneroso, por lo que corresponde que se reconozca su



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

costo de adquisición; cabe mencionar que tal argumento no fue señalado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, y, aunado a ello, como se mencionó anteriormente, del Asiento N° no es posible verificar el nombre o código de los productos, que permitan aseverar su relación con los asientos de ventas y facturas exhibidas.

2.2. Reparo por S/ 38 912.00

Ítem 16

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 5989 a 5991), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que el ítem 16, correspondía a un gasto de fumigación incurrido por esta en los almacenes de -que indicó es una empresa vinculada a la recurrente- que generó un beneficio directo e inmediato para por lo que al encontrarse mediatizado el beneficio, dicho gasto no cumplía con el principio de causalidad.

Que respecto a la citada operación, la recurrente señaló que correspondía a los gastos por fumigación del almacén de propiedad de siendo que esta última no se obligó contractualmente a realizar la fumigación de las paletas destinadas a su mercadería, y, que el hecho que haya asumido el pago de tal fumigación no beneficiaba directamente a ya que el servicio era efectuado solo respecto de las paletas donde mantenía su mercancía, por ende, el gasto cumplía con el principio de causalidad.

Que sobre el particular, de autos se aprecia que la recurrente presentó el Asiento N° de 4 de junio de 2009, en el que registró un gasto en la Subcuenta "Alma. y Refrigeración", por el importe de S/ 38 911,51, indicando como glosa "Fumigación de TPA en Ransa, con 6 past/T" (folio 653).

Que como sustento de tal gasto, la recurrente presentó la Factura N° , emitida por de 8 de junio de 2009, por el servicio de fumigación de un lote de trigo de 26 159 TM, efectuado en el 25 de mayo de 2009 (folio 650); asimismo, la recurrente presentó la Orden de Servicio N° de 28 de mayo de 2009, en la que se aprecia la solicitud del servicio de fumigación al proveedor respecto a un lote de trigo ubicado en Ransa (Planta Molinos Callao) (folio 648); además, se aprecia el certificado emitido por Luis Lossio Piñella, el 8 de junio de 2009, en el que se indica que el servicio de fumigación fue realizado a solicitud de la recurrente, respecto de su lote de trigo de 26 159,00 TM en (folio 649).

Que así también obra el contrato de servicios logísticos de 15 de julio de 2007 (con 4 anexos), suscrito entre la recurrente y la empresa (folios 642 a 647). Cabe señalar que el referido contrato fue glosado por este Tribunal en la Resolución N° indicándose que, mediante la cláusula tercera y los numerales 14.1, 14.2 y 14.8 de la cláusula décimo cuarta, se obligó a:

TERCERA: Mediante el presente documento, **ALICORP** contrata a **RANSA** para que le preste los servicios logísticos (en adelante **LOS SERVICIOS**), los mismos que se encuentran detallados en el Anexo N° 1, que forma parte integrante del presente contrato.

...

DÉCIMO CUARTA: **RANSA** se obliga a lo siguiente:

14.1 A prestar el servicio de acuerdo a lo señalado en el Anexo 1 del presente contrato.

14.2 Asumir la responsabilidad por el deterioro, roturas y/o pérdidas que se produzcan durante la carga y descarga o durante el almacenamiento y manipuleo de **LA MERCADERÍA** que le entregue **ALICORP** que resulten de dolo o culpa inexcusable de ésta...

...

²⁶ La que, como se indicó anteriormente, corresponde a la misma recurrente, y resolvió la controversia relacionada con el Impuesto General a las Ventas de de enero a agosto y octubre a diciembre de 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

14.8 A custodiar y conservar adecuadamente **LA MERCADERÍA**, para lo cual los almacenes de RANSA deberán estar dotados de todas las condiciones técnicas necesarias en cuanto a limpieza, sanidad, temperatura y control frecuente de la misma (Data loggers), iluminación y otros que resulten necesarios a fin de mantener en buen estado de conservación **LA MERCADERÍA**.

Que el Anexo 1 que forma parte del aludido contrato y que contiene la descripción de las prestaciones comprometidas, señala lo siguiente (foja 628):

ANEXO 1

CONDICIONES DE OPERACIÓN Y CONTROL

Almacenamiento

1. La mercadería debe ser almacenada en ambientes con temperatura controlada no mayor a -20° y en ambientes con productos no contaminantes.
2. La mercadería debe ser almacenada en paletas de dimensiones 1.00 x 1.20 m.
3. Los productos deben ser almacenados cumpliéndose con los niveles de paletizado que ALICORP establece, según listado adjunto al presente contrato.
4. La separación lateral y vertical de la paleta con el difusor debe ser no menor a...
5. Se deben mantener pasadizos o zonas de tránsito libres, así como limpieza total de cámaras y pisos.
6. La mercancía debe ser almacenada en paletas de uso exclusivo y que no estén aromáticamente contaminadas.
7. Las compuertas de ingreso a cámaras deberán ser totalmente herméticas y deberán contar necesariamente con cortinas.

Que del tenor de las cláusulas glosadas se establece que el acuerdo suscrito por la recurrente y involucró la prestación de un depósito voluntario, conforme a lo dispuesto por el artículo 1814 del Código Civil, en virtud del cual se obligó a custodiar y conservar adecuadamente la mercadería de la recurrente, especificando que para ello dotaría a sus almacenes de las condiciones técnicas en cuanto a limpieza, sanidad, temperatura, iluminación y otros, que permitieran el buen estado de conservación de la referida mercadería.

Que si bien de ello se colige que correspondía mantener la diligencia debida en cuanto a las condiciones de su almacén —conforme a lo establecido en el artículo 1819 del Código Civil, según el cual el depositario debe poner en la custodia y conservación del bien, bajo responsabilidad, la diligencia ordinaria exigida por la naturaleza de la obligación y que corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar—, ello no impedía a la recurrente adoptar medidas adicionales de sanidad respecto de su carga almacenada en los almacenes de aquella, habida cuenta que mantenía su derecho de propiedad sobre la misma, que la facultaba a ejercer sobre la referida carga, entre otros, acciones de conservación en óptimas condiciones, cuanto más si la referida mercadería debía ser despachada hacia los clientes de la recurrente, a tenor de lo señalado en el numeral 13.4 de la cláusula décimo tercera (folio 643), lo que evidencia el interés de esta en asegurarse de las condiciones de sanidad en que sería entregada la mercadería a sus ulteriores compradores.

Que de lo expuesto, es posible apreciar el nexo causal existente entre el gasto de fumigación y la generación de renta de la recurrente, conforme a lo exigido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que el reparo objeto de análisis no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarla y revocar la resolución apelada en este extremo²⁷.

Que con relación a lo señalado por la Administración en el sentido que el gasto de fumigación incurrido por la recurrente en los almacenes de generó un beneficio mediatizado e inmediato para

²⁷ En la misma línea del análisis efectuado en la Resolución N° emitida a la recurrente que se pronuncia respecto del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de períodos del año 2009, en cuanto al mismo desembolso que es materia de la presente controversia, debiéndose indicar que, en la citada resolución, en base a similar documentación presentada por la recurrente, este Tribunal concluyó que se encontraba acreditada la causalidad del gasto.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

corresponde indicar que de acuerdo con lo consignado en el certificado emitido por el profesional a cargo del citado servicio, la fumigación se efectuó al lote de trigo de 26 159,00 TM de propiedad de la recurrente -aspecto no cuestionado por la Administración- que se encontraba en los almacenes de y no a las instalaciones de esta, por lo que no cabe concluir que en el presente caso se produjera un beneficio directo e inmediato para dicha empresa.

Que la situación descrita constituye un supuesto distinto al que se refieren las Resoluciones N° apreciándose que en la primera el gasto asumido por el contribuyente correspondía al servicio de alquiler de maquinaria y equipo y amortización de intangibles que fueron efectivamente utilizados en actividades mineras desarrolladas en canteras sobre las que aquél no ejercía titularidad alguna y de la que obtenía su materia prima, empero el suministro de los minerales era realizado por un tercero que se encargaba del servicio de explotación y transporte de las canteras ubicadas en concesiones del contribuyente, así como de la transferencia de minerales de las canteras ubicadas en concesiones que no eran del contribuyente, obteniendo ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, por lo que este Tribunal concluyó que aun cuando el contribuyente pudiera obtener algún beneficio por los gastos en la cantera en la que tenía una concesión, dicho beneficio estaba mediatisado por el beneficio directo e inmediato que obtiene la empresa encargada de entregarle los referidos materiales.

Que en el caso de la segunda resolución citada, se trató de un contribuyente importador de productos agrícolas mediante la utilización de los Programas de Garantía de Crédito a la Exportación de Productos Agrícolas de los Estados Unidos de Norteamérica, al que le fueron trasladadas, en su condición de empresa importadora, las Tarifas GSM-102, calculadas sobre la base de un porcentaje del valor total de las garantías otorgadas a cargo de las empresas exportadoras, señalando este Tribunal que aun cuando la recurrente pudiera tener algún interés y obtuviera algún beneficio producto del pago de las citadas tarifas, este se encuentra mediatisado por el beneficio directo e inmediato que obtienen las empresas exportadoras, ya que dichos programas estaban destinados a fomentar las exportaciones de productos agrícolas de los Estados Unidos de Norteamérica y generar rentas a empresas de dicho país, no habiéndose acreditado que existiera algún mandato imperativo derivado de un contrato que obligara a la citada empresa importadora a asumir dicho gasto de cargo de un tercero o que ello resultara indispensable para la producción y mantenimiento de su fuente productora.

Que atendiendo al sentido del fallo, carece de relevancia pronunciarse respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

2.3. Reparos por S/ 126 061,00 y S/ 272 100,00

Ítems 737, 740, 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5977 y 5978), y el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5320 a 5825), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, advirtió que los ítems 737 y 740, correspondían a gastos cuya causalidad no había sido sustentada, y que, los ítems 8, 9, 21, 28, 32, 40, 46 y 47, correspondían a gastos cuya efectiva realización no se encontraba debidamente acreditada.

Que respecto a las citadas operaciones, a través de su recurso de apelación (folios 7315 y 7325), la recurrente solicitó que se consideren sus argumentos esbozados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, siendo que, a su vez, en dicha etapa de reclamación, la recurrente solo indicó que debían considerarse sus argumentos expuestos en el procedimiento fiscalización (folios 6510 y 6519); sin embargo, tal como se aprecia de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en este último la recurrente no expuso argumento alguno a fin de desvirtuar las observaciones efectuadas por la Administración en torno a las operaciones a que se refieren los indicados ítems, siendo que, por el contrario, aquella sostuvo que se encontraba de acuerdo con tales observaciones y que, por ende, las aceptaba, no habiendo adjuntado documentación que sustente la deducibilidad de tales gastos (folios 5131 y 5139). En ese sentido, toda vez que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar los referidos



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

reparos, y dado que de su revisión se aprecia que se encuentran arreglados a ley, corresponde mantenerlos, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, cabe indicar que, si bien con la presentación del recurso de reclamación, la recurrente adjuntó documentación adicional destinada, según refiere, a desvirtuar algunos de los reparos por gastos no sustentados objeto de análisis; no corresponde que dicha documentación sea meritoria, de conformidad con lo normado en los artículos 141²⁸ y 148²⁹ del Código Tributario, toda vez que la recurrente no ha acreditado que no pudo cumplir con presentar los citados medios probatorios solicitados por causa no imputable a ella, ni cumplió con cancelar o afianzar la deuda vinculada a aquellos, conforme se constata en autos, por lo que no correspondía que la Administración los admitiera como prueba en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, así tampoco procede que este Tribunal meritúe la citada documentación, de acuerdo con el artículo 148 del mismo código.

Que en efecto, contrariamente a los sostenido por la recurrente, como se aprecia de lo actuado, durante la fiscalización fue requerida en forma expresa para que presentara toda la documentación que considerara pertinente a fin de que sustentara la realidad de las operaciones y la relación de causalidad de los gastos. En ese sentido, dado que el valor impugnado contiene deuda a pagar, a fin de que los medios probatorios presentados en la reclamación fueran admitidos y valorados, la recurrente debía acreditar el pago a afianzamiento de la deuda tributaria vinculada con dichos medios probatorios o que la omisión a su presentación en la fiscalización no se generó por su causa, todo lo cual no fue sustentado, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración no haya admitido ni valorado los medios probatorios extemporáneos, lo que, por las mismas razones, tampoco procede en esta instancia.

Que si bien la recurrente invoca la aplicación del principio de verdad material - según el cual, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados-, de autos se tiene que esta no cumplió con presentar toda aquella documentación que le fue solicitada para sustentar la deducibilidad de los gastos observados, razón por la que la Administración concluyó que no procedía la deducción de dichos gastos, conforme con lo analizado y verificado en autos, debiendo además recalcarse que la Administración no se encuentra obligada a realizar actuación adicional para suplir la omisión probatoria que corresponde a la recurrente, como en el caso de autos, o, verificar las afirmaciones y/o alegaciones de esta última, ya que aquella es la que debe acreditar sus afirmaciones, no advirtiéndose por ende que la Administración haya vulnerado el referido principio de verdad material.

²⁸ El artículo 141 del Código Tributario prevé que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración 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 por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Esta regla procedimental se ha mantenido con los posteriores Decretos Legislativos N° 1263 y 1421, los que, si bien introdujeron particularidades y excepciones a dicha regla, estas no resultan aplicables al caso de auto, habida cuenta que sí se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado.

²⁹ El artículo 148 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

3. Gastos por premios que no cumplen las formalidades necesarias

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 6306 a 6314 y 7154), se aprecia que la Administración reparó los gastos por premios, por el importe de S/ 219 995,00, al considerar que la recurrente no acreditó las formalidades necesarias para la deducibilidad de los premios otorgados, consignando como base legal, entre otros, el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que se encuentra acreditado que los gastos reparados por el importe total de S/ 219 995,00, cumplen con el principio de causalidad, y fundamenta su impugnación en los argumentos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación. Precisa que ha acreditado que el gasto por el importe de S/ 162 750,00, asociado con la adquisición de tarjetas de débito prepagadas entregadas como premio a sus clientes en el marco de la campaña de promoción del producto Anua cumple con el principio de causalidad, y que las disposiciones especiales previstas en el Decreto Supremo N° 006-2000-IN rigen para entregas de bienes mayores a 1 UIT (S/ 3 550,00), por lo que no resultaba necesario contar con acta notarial para premios menores al 5% de la UIT, siendo además que los medios de prueba presentados permiten acreditar la entrega efectiva de los premios a los beneficiarios por montos menores a 1 UIT.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 6039 a 6042), la Administración dio cuenta que, de la evaluación realizada al Libro Diario al 31 de diciembre de 2009, observó determinados gastos contabilizados en diversas cuentas contables, detallados en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (folios 6015 a 6029), siendo que, al respecto, solicitó a la recurrente que presentara la documentación que sustentara la deducibilidad de tales gastos en aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5978 a 5980), la Administración indicó que, de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, se desprendía que esta no acreditó que los premios otorgados y registrados como gasto se hubieran otorgado con carácter general a los consumidores finales, ni que se hubieran sorteado ante notario público, ni que se haya cumplido con las normas legales sobre la materia, en atención a lo dispuesto en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que observó el importe de S/ 219 995,00.

Que, posteriormente, a través del punto 8 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5438), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folio 5140), en el que indicó que el gasto observado correspondía a premios ofrecidos en el marco de la campaña de promoción del producto Anua, a fin de incrementar e incentivar las ventas de dicho producto, cumpliendo con las disposiciones especiales aplicables de acuerdo con el Decreto Supremo N° 006-2000-IN. Refirió que la campaña fue realizada vía spots televisivos e internet, siendo que los premios, consistentes en tarjetas de débito precargadas con diversos importes, eran ofrecidos a la masa de consumidores finales, lo que evidenciaba el cumplimiento del criterio de generalidad, y, en ese sentido, la campaña desarrollada y los premios ofrecidos a la generalidad de consumidores respondían a la promoción del producto Anua y al incentivo de sus ventas, por lo que constituyán gastos deducibles.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5349 a 5352), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente, y, al respecto, indicó que si bien esta proporcionó los medios probatorios que acreditaban que los premios se habían otorgado con carácter general a los consumidores finales, no presentó documentación que acreditara el sorteo ante notario público y el cumplimiento de las normas legales sobre la materia, por lo que mantuvo la observación realizada al amparo del inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 219 995,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia.

Que en efecto, de la norma antes mencionada, se aprecia que, en el caso de premios otorgados con fines promocionales, la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido el cumplimiento de tres requisitos para su deducibilidad: 1) los premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales; 2) el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público; y 3) se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia.

Que en cuanto a las normas de la materia a las que se alude en el citado inciso u), se tiene que mediante Decreto Supremo N° 006-2000-IN se aprobó el Reglamento de Promociones Comerciales y Rifas con Fines Sociales, en cuyo artículo 3 se señala que es de aplicación a todas las personas jurídicas legalmente constituidas que realicen, bajo cualquier modalidad, promociones comerciales y rifas con fines sociales, a las que para efecto del citado reglamento se denominan "entidades" siempre y cuando el valor total de los premios o artículos ofrecidos exceda el valor de 15% de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 5 del referido reglamento se entiende por "promociones comerciales", a los mecanismos o sistemas que adoptan las empresas mediante el ofrecimiento de premios bajo las modalidades de sorteos, venta-canje, canje gratuito, concursos, combinaciones de las anteriores o cualquier otra modalidad, con el propósito de incentivar la venta de sus productos o servicios.

Que asimismo, el artículo 20 del mismo reglamento establecía que, en el caso de promociones comerciales con las modalidades de sorteos, concursos y similares y rifas con fines sociales, la entidad organizadora debía presentar:

- 1) Para premios cuyo costo unitario sea igual o menor al 5% de la UIT vigente a la fecha de autorización de la Promoción Comercial o Rifa con Fines Sociales:
 - Declaración Jurada simple de la entrega de los premios suscrita por el representante de la empresa, sujeta a sanción conforme a Ley, en caso de fraude o falsedad.
 - Relación de Ganadores.
- 2) Para premios cuyo costo unitario sea mayor al 5% de la UIT y hasta una (1) UIT:
 - Constancia original de la entrega de premios conteniendo los nombres y apellidos, número de documento de identidad, domicilio y firma del ganador, suscrita por el representante de la empresa, cuya firma será legalizada notarialmente.
 - Copia simple del documento de identidad de los ganadores.
- 3) Para premios cuyo costo unitario sea mayor a una (1) UIT:
 - Acta Notarial de entrega de premios.

Que en el presente caso, de lo actuado se tiene que tanto la Administración como la recurrente se encuentran de acuerdo en el cumplimiento del primer requisito para la deducibilidad de los premios otorgados con fines promocionales, esto es, que dichos premios hayan sido ofrecidos con carácter general a los consumidores reales, siendo materia de discusión únicamente el cumplimiento de los otros requisitos mencionados líneas arriba.

Que en lo que respecta al tercer requisito relacionado al cumplimiento de las normas legales sobre la materia, en el ejercicio 2009 se encontraba vigente el Reglamento de Promociones Comerciales y Rifas con Fines Sociales, antes glosado, el cual en su artículo 3 establecía su aplicación siempre y cuando el valor total del o de los premios o artículos ofrecidos, según corresponda, exceda del 15% de la UIT,



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

situación que ocurre en el caso de autos, en el cual el importe otorgado como concepto de premios y reparado por la Administración (S/ 219 995,28³⁰), excedía el 15% del valor de la UIT vigente en el ejercicio 2009³¹.

Que en tal sentido, para efecto del cumplimiento del tercer requisito y, consecuentemente, tener derecho a la deducibilidad del referido gasto, la recurrente debía cumplir lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto Supremo N° 006-2000-IN, antes glosado.

Que conforme se observa del documento denominado “Presupuesto N° _____ – Premios Perú”, que contiene la descripción de los montos de los premios que habrían originado parte del gasto reparado, la recurrente entregó 485 premios por un importe de S/ 155 000,00, siendo que, 5 premios tenían un valor superior a una UIT, 180 premios tenían un valor superior al 5% de la UIT hasta el valor de una UIT, y 300 premios tenían un importe inferior al 5% de la UIT (folio 880); lo que se confirma con la Factura N° _____ emitida por el proveedor _____, de 3 de noviembre de 2009, en la que se consigna como concepto “servicio de marketing promocional transferencia de premios – Promoción Anua”, por el importe de S/ 162 750,00 más IGV, que engloba los premios por el importe de S/ 155 000,00 más los honorarios del proveedor por el importe de S/ 7 750,00 (folio 881).

Que ahora bien, para el caso de los premios que tenían un valor superior a una UIT, no se aprecia que la recurrente haya presentado el acta notarial de entrega de premios, por lo que no se ha acreditado haber cumplido lo dispuesto por las normas de la materia (numeral 3 del inciso a) del artículo 20 del Decreto Supremo N° 006-2000-IN) en tal extremo.

Que en relación con los premios que tenían un valor superior al 5% de la UIT hasta el valor de una UIT, no se observa que la recurrente haya presentado la constancia original de la entrega de premios contenido los nombres y apellidos, número de documento de identidad, domicilio y firma del ganador, suscrita por el representante de la empresa, cuya firma debía estar legalizada notarialmente, ni copia simple del documento de identidad de los ganadores, por lo que no se ha acreditado haber cumplido lo dispuesto por las normas de la materia (numeral 2 del inciso a) del artículo 20 del Decreto Supremo N° 006-2000-IN) tampoco en dicho extremo.

Que respecto a los premios que tenían un valor inferior al 5% de la UIT, si bien la recurrente ha exhibido una relación de 26 ganadores, dentro de los cuales 13 corresponden a entregas de premios por valores inferiores al 5% de la UIT por un total de S/ 1 950,00³² (folio 878), no se aprecia que haya presentado la declaración jurada simple de la entrega de los premios suscrita por el representante de la empresa, por lo que en relación con este extremo, tampoco se ha acreditado haber cumplido lo dispuesto por las normas de la materia (numeral 1 del inciso a) del artículo 20 del Decreto Supremo N° 006-2000-IN).

Que cabe señalar que, en cuanto a la citada relación de ganadores, esta solo contiene una lista de 26 personas con los nombres, identificación, teléfono, lugar (distintas ciudades del país), monto de los premios que en total asciende a S/ 211 750,00, las fechas en que habrían ganado, dejándose indicado además que aún no se habían entregado los premios respectivos; no existiendo evidencia alguna en autos sobre la entrega de tales premios a los anotados ganadores.

³⁰ Conforme se desprende de los folios 7040 y 7189, el referido importe reparado se compone de la siguiente manera:

Ítem	Cuenta	Glosa	Importe Reparado (S/)
155		Serv. directo al consumidor CRM	162 750,00
321		Publicidad y promociones	57 245,28
		Total	219 995,28

³¹ Mediante Decreto Supremo N° 169-2008-EF, se dispuso que el valor de la UIT vigente en el ejercicio 2009 era de S/ 3 550,00.

³² Esto es, 13 premios equivalentes a S/ 150,00 cada uno.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que de lo antes expuesto, se verifica que la recurrente no ha cumplido con presentar documentación que acredite haber cumplido con las normas legales vigentes sobre la materia en el caso de los premios entregados y registrados como gasto, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo señalado por la recurrente en el extremo que en el caso de premios menores al 5% de la UIT no exigía contar con el acta notarial; cabe mencionar que, si bien las normas vigentes sobre la materia no exigían dicho requisito para premios menores al 5% de la UIT, sí exigían el cumplimiento de otros requisitos formales, respecto de los cuales no se verifica en autos que la recurrente hubiera cumplido con estos.

4. Deducción no sustentada

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 7005 a 7013 y 7154), se aprecia que la Administración reparó la deducción efectuada por la recurrente vía declaración jurada, por concepto de servicios de auditoría externa e interna, por el importe de S/ 194 926,00, al considerar que no se encontraba sustentado documentariamente dicho gasto, consignando como base legal, entre otros, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que procede la deducción del gasto observado por el importe de S/ 194 926,00, y fundamenta su impugnación en los argumentos y medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación. Precisa que el referido gasto corresponde a los servicios de auditoría interna y externa prestados durante el ejercicio 2008, los cuales culminaron con la entrega del informe final en el ejercicio 2009, por lo que tal gasto devengó en el ejercicio fiscalizado (2009), tal como señalan los criterios contenidos en las Resoluciones N°

Que al respecto, mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folios 6038), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación que sustentara las adiciones y deducciones efectuadas vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, entre ellas, la deducción por el importe de S/ 476 647,00.

Que a través del punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5964 a 5968), la Administración indicó que, si bien, según la recurrente, la deducción efectuada correspondía a los gastos por concepto de servicios de auditoría externa e interna, aquella no presentó documentación fehaciente que acreditara la efectiva prestación de tales servicios.

Que posteriormente, a través del punto 14 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5437), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5137 y 5138), en el que indicó que el importe deducido correspondía a servicios de auditoría externa prestados por Deloitte y de auditoría interna, prestados por Corporación de Servicios GR, durante el ejercicio 2008, que culminaron con la entrega de un informe en el ejercicio fiscalizado (2009), siendo que había cumplido con poner a disposición de la Administración la documentación que sustentaba la deducción de dicho gasto en este último ejercicio.

Que en el punto 15 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5339 a 5342), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que esta solo había sustentado documentariamente el gasto por el importe de S/ 281 721,00, por lo que mantuvo la observación por el importe de S/ 194 926,00.

Que conforme a lo actuado, se tiene que, según la recurrente, el importe reparado, ascendente a S/ 194 926,00, corresponde a la deducción efectuada por concepto de gastos por servicios de auditoría interna y externa.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que sobre el particular, se aprecia que si bien la recurrente presentó el reporte de adiciones y deducciones del ejercicio 2008, del que se desprende que, para efectos de la determinación de dicho ejercicio, adicionó, por concepto de servicios de auditoría, el importe de S/ 476 647,00 (folios 1793 y 1794), el mismo que, luego, fue objeto de deducción a través de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la documentación presentada por aquella a efectos de sustentar tal deducción únicamente acreditarían el importe de S/ 281 721,00, por lo que la diferencia ascendente a S/ 194 926,00, objeto de reparo, corresponde a un importe que no fue sustentado documentariamente.

Que en efecto, cabe señalar que, en relación con la auditoría externa referida por la recurrente, solo obran en autos las Facturas N°

emitidas por el proveedor

el 22 de enero, 18 de febrero, 5 de junio y el 23 de setiembre de 2009, por conceptos tales como honorarios profesionales (a cuenta), honorarios adicionales y gastos reembolsables incurridos en la auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 2008, por los importes de US\$ 13 250,00, US\$ 6 600,00, US\$ 6 800,00, US\$ 13 250,00, US\$ 46 000,00, US\$ 6 000,00, respectivamente, esto es, por un importe total de US\$ 91 900,00, equivalente a S/ 281 721,00, así como las respectivas cartas de remisión de tales facturas; asientos contables; copia de las primeras dos hojas del Dictamen de los Auditores Independientes al 31 de diciembre de 2008 y 2007, emitido por

de el 4 de febrero de 2009; y, correo electrónico de 14 de diciembre de 2015, que corresponde a personal de dicho proveedor, en el que se indica que, en atención al pedido de la recurrente, se solicitaba remitir las copias de las facturas antes citadas (folios 4566 a 4596); asimismo, en relación con la auditoría interna alegada por la recurrente, solo obran asientos contables; una orden de servicio emitida por esta; y, un cuadro elaborado por la misma denominado “Auditoría interna 2008 – Deducción DJ 2009” (folios 4561 a 4565). De esta manera, se aprecia que, tal como se indicó en el considerando anterior, la documentación presentada por la recurrente a efectos de sustentar la deducción efectuada vía declaración jurada por el importe de S/ 476 647,00, únicamente acreditaría el importe de S/ 281 721,00, por lo que la diferencia materia de reparo, ascendente a S/ 194 926,00, no se encuentra sustentada documentariamente; y, en ese sentido, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

5. Exceso de costo de ventas

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 7001 a 7005 y 7154), se aprecia que la Administración reparó el exceso de costo de ventas registrado en la Cuenta 66701001 por la venta de trigo importado antes de su despacho a consumo o nacionalización, por el importe de S/ 194 759,00, al considerar que tales existencias debían valuararse independientemente del resto de bienes, consignando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 62 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que en virtud del artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuenta con la facultad discrecional para determinar el valor de sus existencias de conformidad con los métodos previstos por la norma respecto de nuevas adquisiciones y aun cuando la transferencia ocurra en el exterior, siendo que, toda vez que es una empresa obligada a practicar inventarios, era procedente que se determine el valor de las existencias en aplicación del método de costo promedio ponderado, por habilitación expresa de la norma y por corresponder al método que ha sido aplicado a lo largo de ejercicios anteriores. Precisa que el aludido artículo 62 establece la necesidad de valorar los bienes aplicando criterios uniformes, lo que, en su caso, además es exigido por la propia naturaleza de los bienes importados (trigo). Agrega que no resulta aplicable el concepto de ventas en el exterior y el tratamiento que pretende aplicar la Administración, toda vez que dicho procedimiento es aplicable únicamente a reparos al Impuesto General a las Ventas y no al Impuesto a la Renta; y, apunta que la Administración incurre en contradicción, al señalar que las transferencias efectuadas antes de despacho a consumo se encuentran fuera del ámbito de aplicación del artículo 62, y luego concluir que le es aplicable el método de identificación específica contemplado en el mismo artículo.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos antes expuestos.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que al respecto, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 6039 a 6042), la Administración dio cuenta que, de la evaluación realizada al Libro Diario al 31 de diciembre de 2009, observó los gastos registrados en la Cuenta , detallados en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (folios 6015 a 6029), y solicitó que presentara documentación que sustentara que tales gastos cumplían con lo regulado en las normas tributarias para su deducción.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5980 a 5985), la Administración dejó constancia que, de la evaluación de la información proporcionada por la recurrente, apreció que las operaciones observadas se originaban en la venta de trigo antes de su nacionalización, es decir, que dichos bienes no ingresaban a sus almacenes, y que de la revisión del kárdex, advirtió que las existencias mantenidas por la recurrente en sus distintos almacenes disponibles para la venta eran llevadas bajo el método de valuación promedio ponderado mensual, siendo que los bienes materia de venta antes de su nacionalización eran valuados conjuntamente con las demás existencias, es decir, bajo el mismo método (valuación promedio ponderado mensual), originando que el costo de estas últimas sea mayor al costo de importación, solo por efecto del método de valuación, por lo que concluyó que, teniendo en cuenta que tales existencias eran vendidas antes de su nacionalización, es decir, que la venta se efectuaba cuando los bienes estaban en territorio aduanero, aquellas debían valverse independientemente del resto, siendo su costo el acreditado mediante los documentos aduaneros, por ende observó el mayor costo de ventas asignado a las existencias vendidas antes de su despacho a consumo o nacionalización, por el importe de S/ 194 759,00³³.

Que, posteriormente, a través del punto 7 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5438), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5140 a 5145), en el que señaló que aplicó correctamente las reglas del reconocimiento del costo, y que contar con un solo método permitía que no se creen distorsiones en la valuación de existencias, siendo que la aplicación supletoria de las normas contables debía ser interpretada considerando el propio límite establecido en la norma tributaria. Precisó que, en el supuesto que se admitiera la aplicación diferenciada según la naturaleza de las existencias, el requisito de la uniformidad exigiría que no se hiciera distinciones en un mismo bien (trigo). Apuntó que la Administración exigía indebidamente la aplicación del método de identificación específica, pues ello carecía de respaldo normativo y resultaba impracticable.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5352 a 5366), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente, e indicó que mantenía la observación efectuada. Precisó que el presente caso se relacionaba a la venta de bienes antes de nacionalizar, es decir una venta de bienes importados en territorio aduanero, por lo que el costo computable era el costo de importación que figuraba en los documentos aduaneros antes de la nacionalización, siendo que lo que estaba en discusión era que se haya aplicado el método escogido por la recurrente para establecer el costo de las mercaderías transferidas antes de su despacho a consumo, no pudiendo considerarse que la mercadería ingresada a un depósito aduanero autorizado estuviera sujeta al mismo tratamiento de aquella que había sido nacionalizada.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, establecía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta

³³ Del cuadro contenido en el citado Resultado del Requerimiento N° (folio 5980), se advierte que la observación al mayor costo de ventas asignado a las existencias vendidas antes de su despacho a consumo o nacionalización, correspondían al trigo comercializado, cuyo saldo en la Cuenta , ascendía a los importes de S/ 545 585,30, S/ 515 461,13, S/ 302 859,85, S/ 302 859,85, S/ 123 251,28, y S/ 123 251,28, no obstante, la Administración consideró que su costo ascendía a los importes de S/ 512 147,96, S/ 496 377,07, S/ 262 821,32, S/ 264 203,28, S/ 264 284,59, S/ 110 471,48 y S/ 111 063,62, por lo que determinó una diferencia de S/ 33 437,34, S/ 19 084,06, S/ 40 038,53, S/ 38 656,57, S/ 38 575,26, S/ 12 779,80 y S/ 12 187,66, respectivamente, que suman el importe total de S/ 194 759,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados; que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que según el artículo 62 de la aludida ley, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollean, 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 el 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 reglamento³⁴.

Que de otro lado, el párrafo 6 de la NIC 2³⁵ 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 asimismo, en su párrafo 23, la citada NIC 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.

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 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 conforme se ha explicado precedentemente, en el presente caso, la Administración reparó el exceso entre el costo de ventas determinado por la recurrente y el calculado por ella, respecto a la venta de trigo

³⁴ En virtud de dicha norma, este Tribunal en las Resoluciones N° considerado la aplicación de la NIC 2 para la determinación del costo computable.

ha

³⁵ Oficializada mediante Resolución N°



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

pan argentino antes de su nacionalización, al considerar que dichas existencias debieron valuirse de manera independiente del resto, siendo su costo el acreditado mediante los documentos aduaneros.

Que de lo actuado se tiene que la recurrente reconoció en la Cuenta los importes de S/ 545 585,30, S/ 515 461,13, S/ 302 859,85, S/ 302 859,85, S/ 302 859,85, S/ 123 251,28, y S/ 123 251,28, según los Vouchers N°

(folio 5980), por la venta por endoso de documentos en depósito aduanero de trigo pan argentino, siendo que, tal como la Administración advierte y es reconocido por la recurrente, el costo de ventas que es objeto del presente reparo es aquel asignado a los bienes que fueron transferidos o vendidos a su cliente, antes de su despacho a consumo, esto es, antes de su nacionalización.

Que de acuerdo con lo manifestado por la recurrente, la valuación de los mencionados bienes transferidos antes de su despacho a consumo, se realizó conjuntamente con el resto de sus existencias, bajo el método promedio ponderado mensual, el cual había sido aplicado en ejercicios anteriores, habiendo la Administración señalado en el Resultado del Requerimiento N° (folio 5984), que efectivamente, de la revisión del kárdex, observó que las existencias mantenidas por la recurrente en sus distintos almacenes disponibles para la venta eran llevadas bajo el método de valuación promedio ponderado mensual, y que la recurrente había valuado los bienes materia del presente reparo bajo el mismo método, esto es, que el trigo vendido antes de su despacho a consumo había sido valuado con las demás existencias que la recurrente mantenía disponibles para la venta, bajo el método de promedio ponderado mensual.

Que como se advierte, a fin de sustentar el presente reparo, la Administración señala, en principio, que los bienes vendidos antes de su despacho a consumo debían ser valuados de manera independiente al resto de bienes, toda vez que dichas existencias fueron vendidas antes de su nacionalización en territorio aduanero, para posteriormente concluir que el costo que le correspondía asignar a aquellas era aquel acreditado mediante documentos aduaneros. Al respecto, nótese que el único argumento de la Administración para desconocer el método de valuación usado por la recurrente, es que tales existencias fueron vendidas antes de su nacionalización, motivo por el cual debían ser valuadas de manera separada a los demás bienes.

Que ahora bien, en el procedimiento de fiscalización, si bien la Administración observó que las mencionadas existencias hubiesen sido vendidas antes de su nacionalización, no cuestionó su naturaleza como tales (existencias), ni el método utilizado por la recurrente respecto de los demás bienes que tendrían las mismas características físicas y que fueron transferidos una vez nacionalizados y su aplicación uniforme de ejercicio en ejercicio.

Que según el artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde a los contribuyentes valuar sus existencias adoptando cualquiera de los métodos descritos en dicho artículo, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio. Asimismo, la NIC 2 ha dejado establecido que el costo del inventario de aquellos bienes que son habitualmente intercambiables entre sí, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida o el costo promedio ponderado, fórmula que deberá ser usada para todos los bienes que tengan una naturaleza y uso similares, justificándose para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, la utilización de fórmulas de costo también diferentes.

Que de autos se aprecia que la recurrente determinó el costo de sus inventarios respecto de las existencias de trigo pan argentino que fueron vendidas antes de su nacionalización, conjuntamente con los demás bienes de la misma naturaleza, esto es, aquellos transferidos con posterioridad a su nacionalización, no habiendo la Administración sustentado una naturaleza o uso diferente de tales bienes a fin justificar la utilización de fórmulas de costeo distintas, sino solo su nacionalización o no, lo que en modo alguno implica, por sí solo, una naturaleza o uso distintos de tales existencias (trigo pan argentino), más aún cuando estas resultan ser bienes intercambiables entre sí, respecto de los cuales la recurrente optó por valuarlos bajo el método de promedio ponderado, lo que es conforme con las normas glosadas; por lo que el tratamiento o valuación diferenciado que pretende la Administración en este caso no se encuentra debidamente sustentado.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que cabe agregar que el método de identificación específica, según la citada NIC 2, está reservado para productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, lo que no ocurre en el presente caso.

Que por otro lado, nótese que la Administración considera que el costo de ventas relativo a tales operaciones, ascendía a los importes de S/ 512 147,96, S/ 496 377,07, S/ 262 821,32, S/ 264 203,28, S/ 264 284,59, S/ 110 471,48 y S/ 111 063,62 (folio 5980), los cuales corresponderían a aquellos acreditados en los documentos aduaneros; no obstante, de lo actuado no se advierte que haya precisado los documentos a que se refiere ni sustentado los mencionados importes, debiendo precisarse que incluso al hacer referencia a los aludidos montos, señala que este corresponde al “costo de importación”, lo que resultaría contradictorio con su propio análisis, toda vez que, según sostuvo durante el procedimiento de fiscalización, tales bienes fueron transferidos antes de su despacho a consumo, esto es, antes de su nacionalización, en territorio aduanero.

Que de acuerdo con lo expuesto, se advierte que el reparo formulado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarla y revocar la resolución apelada en este extremo³⁶.

Que en ese sentido, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en relación con este reparo.

6. Gastos por desvalorización de existencias

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 7022 a 7029 y 7154), se aprecia que la Administración reparó el gasto por concepto de desvalorización de existencias, por el importe de S/ 1 243 097,00, al no haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos dispuestos en la norma tributaria para su deducción en el ejercicio fiscalizado (2009), consignando como base legal el inciso f) del artículo 37, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 del reglamento de la referida ley.

Que la recurrente sostiene que cumplió con comunicar a la Administración con la anticipación requerida, de conformidad con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la destrucción de existencias se llevaría a cabo el 23 de diciembre de 2009 y acreditó en actas notariales emitidas por notario público que la destrucción se produjo desde dicha fecha hasta el 20 de enero de 2010. Anota que el aludido inciso c) establece como requisito que la destrucción se realice ante notario público, no siendo relevante la fecha de emisión del acta notarial, más aún cuando en esta se ha dejado constancia de que la destrucción se llevó a cabo inclusive desde el 2009. Aduce que, con relación a la fe pública o la certificación mediante acta notarial, el artículo 24 del Decreto Legislativo N° 1049 establece que dicha acta certifica la realización de los hechos que contiene, no teniendo un efecto constitutivo respecto a las situaciones que certifica, puesto que únicamente plasma un hecho a partir de lo encomendado. Agrega que, corresponde que se le reconozca como gasto por desmedro deducible en el ejercicio 2009, en forma proporcional a los días en los que se efectuó la destrucción (23 y 24 de diciembre de 2009), el importe de S/ 226 510,10, según su cálculo, solicitando que se reliquide el importe del referido reparo.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folios 6038), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación que sustentara las adiciones y deducciones efectuadas vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que a través del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5972 a 5975), la Administración indicó que la recurrente había adicionado vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, el importe de S/ 364 105,00, resultante de disminuir del importe registrado como gasto en las Cuentas (S/ 5 551 527,00), el importe de S/ 5 187 422,00, contenido en

³⁶ El análisis de este reparo se ha realizado en similar sentido que aquel efectuado por este Tribunal en la Resolución N° emitida a la recurrente respecto del reparo por “Exceso de costo de ventas de materiales (venta de trigo importado antes de nacionalizar)”, en relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

las actas notariales presentadas. Sobre el particular, advirtió que la recurrente presentó, entre otras, dos actas notariales suscritas por el notario público | por los importes de S/ 180 353,67 y S/ 1 062 743,18, las cuales daban por concluida la destrucción de materiales los días 7 y 20 de enero de 2010, respectivamente, por lo que, si bien la recurrente había comunicado oportunamente, mediante la carta presentada el 11 de diciembre de 2009, la destrucción de los bienes, la destrucción de la totalidad de los mismos quedó acreditada en el ejercicio 2010, con la certificación del notario público de 7 y 20 de enero de 2010, por lo que recién sería reconocida como gasto en el ejercicio 2010, por haberse acreditado en este último ejercicio el cumplimiento de los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por ende, observó el importe de S/ 1 243 097,00, reconocido como gasto indebidamente en el ejercicio 2009.

Que posteriormente, a través del punto 11 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5438), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5138 y 5139), en el que indicó que la destrucción de los bienes se efectuó de la siguiente forma: (i) Por el importe de S/ 180 353,67 se realizó en 3 días: el 23 y 24 de diciembre de 2009 y el 7 de enero de 2010; y (ii) Por el importe de S/ 1 062 743,18 que se realizó en 10 días: el 23 de diciembre de 2009 y del 11 al 16 y 18 al 20 de enero de 2010; por lo que correspondía reconocer una parte proporcional del gasto, ascendente a S/ 226 510,10, en el ejercicio 2009. Anotó que la suscripción del acta definitiva por el notario no debía implicar que todo el gasto corresponda al ejercicio 2010, ya que la norma tributaria no condicionaba la deducción a la fecha de emisión del acta notarial.

Que en el punto 12 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5345 a 5347), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente, indicando que mantenía la observación porque aquella no cumplió con todos los requisitos para la deducción del gasto, dado que, según las actas notariales la destrucción se concluyó los días 7 y 20 de enero 2010. Agregó que, en relación al cálculo proporcional del gasto deducible en el ejercicio 2009, propuesto por la recurrente, este no procedía.

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

Que por su parte, el inciso c) del artículo 21 del reglamento de la referida Ley, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, dispone que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1) Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados; siendo que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes. Dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración cuestiona la deducibilidad de la destrucción de mercaderías comunicada por la recurrente mediante la carta presentada el 11 de diciembre de 2009, y sustentada en las actas notariales suscritas por el notario público por los



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

importes de S/ 180 353,67 y S/ 1 062 743,18 -que hacen un importe total de S/ 1 243 097,00³⁷-, las cuales daban por concluida la destrucción de bienes el 7 y 20 de enero de 2010.

Que sobre el particular, cabe señalar que la recurrente acepta que parte de las existencias se destruyeron en el ejercicio 2010, por lo que no correspondía la deducción en el ejercicio 2009, y en ese sentido, el reparo se ajusta a ley. No obstante, aquella pretende que se le reconozca una deducción en forma proporcional a los días en los cuales habría procedido a destruir los bienes en el ejercicio objeto de fiscalización (2009), estableciendo que el importe deducible en este último ejercicio debía ser de S/ 226 510,10, en base al siguiente procedimiento de cálculo (folios 7350 y 7351):

Fecha del acta	Importe consignado en el acta (1)	Total de días según acta (2)	Importe por día (1)/(2) = (3)	Total de días ejercicio 2009 (4)	Importe proporcional deducible 2009 (3) x (4)
7 de enero	180 353,67	3	60 117,89	2	120 235,78
20 de enero	1 062 743,18	10	106 274,32	1	106 274,32
Total (S/)	1 243 096,85				226 510,10

Que obra en autos la carta presentada por la recurrente ante la Administración el 11 de diciembre de 2009 (folio 907), en la que la primera comunicó a la segunda que el 23 de diciembre de 2009 a las 9:00 a.m. efectuaría la destrucción de envases, insumos, repuestos y productos terminados por el importe total de S/ 1 243 096,85, en sus oficinas ubicadas en Callao.

Que conforme con el acta de 7 de enero de 2010 (folios 900 a 906), se tiene que el notario dio por concluido en dicha fecha el acto de destrucción, por el cual se apersonó al depósito y almacenes de la recurrente ubicados en la el 23 y 24 de diciembre de 2009 y el 7 de enero de 2010, para constatar la destrucción de productos terminados que se encontraban en estado de obsolescencia (vencidos), no aptos para su comercialización ni consumo humano, los cuales se detallan en el cuadro inserto en dicha acta, conteniendo las cantidades en unidades, unidad de medida, descripción y código de tales bienes.

Que asimismo, del acta de 20 de enero de 2010 (folios 887 a 899), se tiene que el mismo notario dio por concluido en dicha fecha el acto de destrucción, por el cual se apersonó al depósito y almacenes de la recurrente ubicados en la , el 23 de diciembre de 2009, y 11, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19 y 20 de enero de 2010, para constatar la destrucción de productos terminados que se encontraban en estado de obsolescencia (vencidos), no aptos para su comercialización ni consumo humano, los cuales se detallan en el cuadro inserto en dicha acta, conteniendo las cantidades en unidades, unidad de medida, descripción y código de tales bienes.

Que sin embargo, en las indicadas actas no se identifican los bienes que habrían sido destruidos en cada una de las fechas consignadas en las mismas, pues aquellas solo se circunscriben a señalar que los actos de destrucción culminaron los días 7 y 20 de enero de 2010; y siendo que se trataría de diversos productos que no resultan homogéneos, no se puede establecer ni los bienes ni los importes que habrían sido destruidos en el ejercicio 2009.

Que si bien, para sustentar el importe deducible en el ejercicio 2009, la recurrente propone el procedimiento de cálculo proporcional -detallado líneas arriba- respecto de la pérdida por deterioro ascendente a S/ 1 243 096,85 en función de los días, solicitando que se le reconozca en el ejercicio 2009 el importe de S/ 226 510,00, dicho procedimiento no se encuentra previsto legalmente; asimismo, tampoco cumplió con aportar la documentación que permitiera verificar los bienes que habrían sido destruidos en el ejercicio 2009.

³⁷ Es del caso mencionar que, si bien la recurrente presentó un escrito de desistimiento en la etapa de reclamación (folio 6923), desistiendo parcialmente del reparo bajo análisis, como se refirió anteriormente, dicho desistimiento no fue aceptado por la Administración en la resolución apelada, y, en ese sentido, esta última emitió pronunciamiento sobre el importe total del reparo ascendente a S/ 1 243 096,85.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que como se advierte de la revisión de la documentación antes detallada, se tiene que, si bien la recurrente cumplió con la comunicación efectuada en el plazo establecido en el citado inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las actas presentadas no describen los bienes destruidos en el ejercicio 2009; por ende, no resulta posible determinar qué mercadería habría sido destruida en este ejercicio ni su costo, de conformidad con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que conforme a lo anteriormente expuesto, la recurrente no ha acreditado en autos que se hubiera efectuado la destrucción de bienes en el ejercicio 2009 ascendentes al importe de S/ 226 510,10, que alega, por lo que no resulta amparable lo solicitado, debiendo mantenerse el reparo por el importe total y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con lo señalado por la recurrente en el sentido que no resulta relevante la fecha de emisión del acta notarial, más aún cuando en esta se ha dejado constancia de que la destrucción se realizó en el ejercicio 2009 y que el artículo 24 del Decreto Legislativo N° 1049 establece que el acta certifica la realización de los hechos que contiene; cabe señalar que, tal como se ha mencionado, en el caso de autos, en las actas presentadas solo se hace referencia a que en determinadas fechas de los años 2009 y 2010 el notario público se constituyó en el depósito y almacenes de la recurrente a fin de constatar la destrucción de bienes, y que los actos de destrucción culminaron los días 7 y 20 de enero de 2010, sin embargo, no se identifica qué bienes habrían sido destruidos en las fechas del año 2009, por lo que no resulta posible determinar sobre qué bienes se habría cumplido con el requisito de su destrucción en este ejercicio.

7. Prorrata de rentas gravadas

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 6977 a 6997 y 7154), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 923 185,00³⁸, al determinar que la recurrente no aplicó correctamente el procedimiento de prorrata establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, consignando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y el referido inciso p) del artículo 21 de su reglamento.

Que la recurrente sostiene que, en su caso, los medios de prueba presentados permiten identificar plenamente aquellos gastos imputables directamente a las rentas gravadas, exoneradas o inafectas, según corresponda, por lo que es procedente que la determinación de los gastos comunes deducibles se realice en base al método directo o de gastos. Apunta que la Administración no ha sustentado ni acreditado como es que la totalidad de los gastos administrativos, financieros y diversos inciden en la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y, por ende, que deban ser considerados como gastos comunes para efectos de la aplicación de los métodos previstos en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que manifiesta que la exigencia de la Administración de efectuar distinción contable de los gastos que inciden en la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas constituye una exigencia formal no prevista normativamente, por lo que sería contrario a derecho, pretender desconocer la verdadera naturaleza de los gastos comunes que ha sido acreditada con los medios de prueba presentados, sobre la base de no haber efectuado la distinción contable de los mismos, siendo que la distinción requerida puede ser acreditada a través de cualquier medio (sin verse limitada a la contabilidad), cuyo carácter probatorio genere suficiente convicción. Señala que, sin perjuicio de la controversia relativa al método aplicable para determinar los gastos comunes deducibles, tampoco resulta procedente la determinación efectuada por la Administración, por cuanto, para efectos de la deducción de los gastos financieros resulta de aplicación lo previsto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (norma específica) y no el inciso p) del artículo 21 de su reglamento, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04721-4-2007, 21422-1-2011, 10709-3-2013 y 17927-3-2013; asimismo, la Administración tampoco ha sustentado cómo es que la totalidad de los gastos administrativos y gastos diversos inciden conjuntamente en la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, siendo que esta se ha limitado a establecer, en base a una presunción,

³⁸ Como se indicó, anteriormente, en instancia de reclamación la Administración modificó el reparo del importe de S/ 2 174 522,47 al importe de S/ 923 185,00, dejándolo sin efecto por el importe de S/ 1 251 337,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

la incidencia de dichos gastos, pese a que era su obligación acreditar la vinculación de cada uno de los gastos registrados como de administración y diversos, con la generación de rentas exoneradas o inafectas, no resultando posible formular el reparo por la totalidad de los importes registrados por el simple hecho de presumir su incidencia conjunta, y cita las Resoluciones N°

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 5918 a 5921), la Administración dio cuenta que aplicando el método indirecto sobre los gastos comunes consignados en el balance de comprobación de la recurrente, ajustado por los gastos adicionados por esta, el importe de los gastos asociados con las rentas exoneradas e inafectas ascendía a S/ 1 723 638,00, por lo que solicitó a la recurrente que indicara por escrito su posición, así como su argumentación legal y presentara documentación de sustento que explicara las razones por las que no habría considerado todos los conceptos a que hace referencia en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en la determinación de la prorrata de gastos comunes, y no habría aplicado correctamente dicho procedimiento, debiendo acompañar a su escrito documentación de análisis de detalle, comprobantes de pago, comunicación comercial y cualquier documentación que considerase pertinente para sustentar su afirmaciones.

Que a través del punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5830 a 5837), la Administración dio cuenta que, de la documentación exhibida por la recurrente, advirtió que esta utilizó el método directo o de gastos, considerado como gasto directo vinculado a rentas no gravadas únicamente al gasto del 0,06% del Impuesto a las Transacciones Financieras-ITF, sin efectuar identificación alguna respecto de los demás gastos incurridos en el periodo, por lo que no cumplió con la identificación de los gastos requerida, y, por ende, debía aplicarse el segundo procedimiento previsto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, el método indirecto o de ingresos. Precisó que los ingresos exonerados e inafectos que obtuvo la recurrente en el ejercicio 2009 provinieron de intereses de depósitos, intereses de acreedores, *drawback* y dividendos percibidos, por lo que, teniendo en cuenta, los tipos de rentas exoneradas e inafectas obtenidas, que demostraban una actividad empresarial general, la cual conllevaba a la erogación de distintos tipos de gastos relacionados, y al no haber estado contablemente diferenciados los gastos vinculados a las rentas gravadas, de los imputados a las rentas no gravadas, consideró que correspondía la aplicación del método indirecto, siendo además que, toda vez que los gastos financieros, administrativos y diversos se vinculaban con la gestión de la empresa y fueron necesarios tanto para la obtención de ingresos gravados y no gravados, consideró el total de gastos administrativos, financieros y diversos -excluyendo las diferencias de cambio, los gastos por participación patrimonial acreditados por la recurrente y los gastos autoreparados vía adición-, como gastos comunes; en ese sentido, procedió a recalcular el monto que debía ser adicionado por la recurrente, determinando una observación por el importe de S/ 2 174 522,00.

Que posteriormente, a través del punto 19 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5437), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5132 a 5136), en el que indicó que aplicó el procedimiento establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se encontraba en condiciones de relacionar el gasto directamente imputable a la generación de rentas gravadas, siendo el único gasto atribuible a los dividendos percibidos, los intereses y el *drawback*, el ITF, por lo que no resultaba correcto el método aplicado por la Administración. Apuntó que, sin perjuicio de lo anterior, si procediese el método indirecto, debía excluirse del *drawback* los ingresos estimados ascendentes a S/ 4 392 962,00, con lo cual el *drawback* a considerar como renta inafecta sería de S/ 3 703 025,00 y el ingreso no gravado total ascendería a S/ 4 480 218,00.

Que en el punto 20 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5321 a 5332), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente, e indicó que estos y la



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

documentación aportada por aquella, no eran suficientes para desvirtuar la observación efectuada por concepto de prorrata de rentas gravadas, por lo que mantuvo dicha observación por el importe de S/ 2 174 522,00.

Que tal como se mencionó anteriormente, en instancia de reclamación la Administración modificó el reparo por concepto de prorrata de rentas gravadas, del importe de S/ 2 174 522,47 al importe de S/ 923 185,00, ello en virtud a que procedió a disminuir el importe del *drawback* reconocido como ingreso del importe de S/ 8 095 987,00 al importe de S/ 2 971 579,00, procedente de las solicitudes de restitución presentadas en el ejercicio, netas de la parte que reduce el costo, por lo que modificó el importe de la renta bruta inafecta utilizada para el cálculo del porcentaje que se aplica a los gastos comunes, del importe de S/ 8 873 180,00 al importe de S/ 3 748 773,00, a fin de determinar el importe de los gastos deducibles y no deducibles, variando así el citado porcentaje de 99,1525%, determinado en fiscalización, a 99,6402%, determinado en la resolución apelada.

Que el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, señala que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, en tanto que en su segundo párrafo se dispone que en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012, este Tribunal ha señalado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto), asimismo, los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que conforme con lo señalado y de las normas antes glosadas, se advierte que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos a fin de establecer qué gastos están destinados exclusivamente a rentas gravadas, rentas exoneradas o rentas inafectas, y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes; y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas, exoneradas e inafectas.

Que de lo verificado por la Administración, durante el ejercicio 2009, la recurrente obtuvo ingresos que provinieron de intereses de depósitos, intereses de acreedores, *drawback* y dividendos percibidos (folio 5833), por lo que solo resultaba deducible una parte de los gastos comunes.

Que ahora bien, en el caso de autos la recurrente cuestiona que la Administración no haya aplicado el método de imputación directa o de gastos, pese a que tenía los elementos para aplicar dicho método; y, que haya considerado la totalidad de sus gastos administrativos, financieros y diversos como gastos comunes, al aplicar el método de prorrata; por lo que el asunto controvertido se centra en tales aspectos.

Que conforme se aprecia de lo actuado, así como del documento denominado "Gastos Inherentes a Rentas Exoneradas e Inafectas al 31 de Diciembre de 2009" (folio 2316), para efecto de determinar la



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

proporcionalidad de los gastos comunes a las rentas gravadas y exoneradas, la recurrente utilizó el primer método (método del gasto o directo), el cual aplicó sobre la totalidad de los gastos incurridos en el periodo, determinando una adición por concepto de gastos directos imputables a rentas exoneradas por un importe de S/ 5 323,91 al que sumó el ITF generado por el *drawback* devuelto por el importe de S/ 5 323,91, tal como se muestra a continuación:

Proporcionalidad de los Gastos	S/
(a) Gastos directos renta no gravada - ITF (0,06%)	5 323,91
(b) Total de Gastos Comunes (Desde la Cuenta 62 a 68)	1 050 279 569,00
(c) Porcentaje (a / b)	0,000005069039
Importe adicionado (gastos directos "a" + ((b) x (c))	10 647,82

Que del cuadro anterior, se tiene que: (i) la recurrente determinó que el gasto por ITF era el único gasto directo atribuible a los ingresos exonerados o inafectos obtenidos en el ejercicio 2009, por concepto de intereses por depósitos, intereses de acreedores, *drawback* y dividendos, no obstante, no se advierte que en dicho documento se hubiera efectuado una identificación de los gastos directos imputables a las rentas gravadas; (ii) la recurrente considera como gastos comunes a la totalidad de los gastos administrativos y de ventas registrados en las Cuentas 62 a 68 ascendente a S/ 1 050 279 569,00 lo que denota que no le resultaba posible efectuar distinción alguna en los gastos; y, (iii) el importe adicionado se encuentra conformado por el ITF calificado como gasto directo atribuido a la obtención de rentas no gravadas (S/ 5 323,91), más el importe que resultaba de aplicar a los gastos comunes el porcentaje determinado por aplicación del método directo o de gastos (S/ 5 323,91).

Que asimismo, obra el documento denominado “Análisis de Gastos de Enero a Diciembre 2009” (folios 5216 a 5221), del que se aprecia que muestran las cuentas de la Clase 6 desde la Cuenta hasta la Cuenta y los movimientos que tuvieron dichas cuentas en los meses de enero a diciembre 2009, así como el importe total acumulado a diciembre 2009, sin análisis alguno que permita verificar la finalidad del gasto y su asociación específica a un tipo de renta de manera exclusiva o común.

Que así pues, respecto a que la Administración debió aplicar el método directo por tener todos los elementos para ello, cabe indicar que dicho método, según lo exigido por el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, requiere la identificación de los gastos directamente imputables a las rentas gravadas lo que se divide del total de gastos; no obstante, de la documentación presentada por la recurrente, antes descrita, no se aprecia que esta permita identificar en forma específica cada uno de los gastos con las rentas que generaban, por lo que se encuentra arreglado a ley que se haya utilizado el método indirecto o de ingresos, aplicado por la Administración.

Que de otro lado, en cuanto a la composición de los gastos comunes, como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (folio 5831), y en la resolución apelada (folio 7172), la Administración determinó que los gastos comunes ascendían a S/ 256 582 856,00, y estaban conformados, de acuerdo al siguiente detalle:

Determinación de los gastos comunes	Monto
Gastos administrativos	122 545 015
Gastos financieros	195 260 138
Gastos diversos	102 847 358
(-) 676 Diferencia de cambio	(82 921 072)
(-) 678 Valor patrimonial	(61 415 062)
(-) Gastos adicionados	(19 733 521)
Total Gastos Comunes (S/)	256 582 856

Que en relación con los gastos financieros, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° entre otros, que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que en tal sentido, dado que la Administración incluyó como gasto común para aplicar el procedimiento de prorrata establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a los gastos financieros, lo que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal, no procede, corresponde levantar el reparo, y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en lo que respecta a los gastos administrativos y gastos diversos, se tiene que, si bien la recurrente indica que no resulta correcto que se aplicara el porcentaje de prorrata a la totalidad de sus gastos administrativos y diversos, esta no presentó documentación alguna que acredite la composición de los gastos comunes ni de la que se aprecie alguna identificación o discriminación de estos, siendo que, por el contrario, como se mencionó anteriormente, la propia recurrente consideró como gastos comunes a la totalidad de los gastos administrativos y de ventas registrados en las Cuentas 62 a 68, denotando que no le resultó posible efectuar distinción alguna en los gastos, por lo que no existe la posibilidad de vincular determinados gastos administrativos y diversos con la generación de rentas gravadas o exoneradas.

Que en ese sentido, de lo actuado en el presente caso, se advierte que la recurrente no cumplió con exhibir los documentos y/o análisis que permitan determinar la vinculación de los gastos administrativos y diversos, con la obtención de rentas gravadas y no gravadas, pese a que fue solicitada para dicho efecto, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración los haya considerado como gastos comunes para la obtención de ambas rentas; en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo³⁹.

Que en relación con lo argumentado por la recurrente en cuanto a que la norma establece un orden de prelación en relación con los métodos para calcular la prorrata correspondiendo la aplicación del método directo o de gastos; cabe mencionar que, de lo actuado se aprecia que la Administración siguió dicho orden de prelación, siendo que ha determinado la aplicación del segundo método al no verificar documentación que permita la aplicación del primero.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente sobre que la exigencia de la Administración de efectuar una distinción contable de los gastos que inciden en la generación de rentas gravadas, exoneradas o inafectas, para la aplicación del método directo o de gastos, no está prevista normativamente; es preciso indicar que si bien no existe una norma que exija la distinción contable, la recurrente tampoco ha cumplido con presentar documentación extracontable que permita verificar la asociación de los gastos de acuerdo con lo previsto en el primer método, por lo que no resulta atendible dicho alegato.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente respecto a que es la Administración quien debe acreditar que los gastos considerados como comunes tienen incidencia en rentas gravadas y exoneradas o inafectas, y no considerar de forma indiscriminada a la totalidad de los gastos administrativos y diversos; cabe señalar que, en el presente caso, la Administración consideró como gastos comunes a la totalidad de los gastos administrativos y diversos, ante la imposibilidad de vincular parte de ellos con la generación de rentas gravadas o rentas exoneradas, dado que la recurrente no cumplió con presentar los medios probatorios que acreditan la discriminación de los mismos, a pesar que ello le fue requerido en el procedimiento de fiscalización, resultando insuficiente la documentación exhibida por aquella, ya que esta no sustenta cuáles serían los gastos vinculados a la generación de las rentas gravadas y exoneradas o inafectas, no siendo por tanto aplicable la jurisprudencia que invoca la recurrente.

Que además, debe precisarse que a efecto de determinar que los gastos comunes corresponderían a los considerados por la recurrente se requería que esta adjuntara la documentación que permitiera corroborar ello, siendo de su cargo sustentar la discriminación de los referidos gastos y presentar la documentación que lo acreditaría, lo que no hizo en el presente caso, correspondiendo la carga de la prueba a la contribuyente y no a la Administración, al encontrarse la primera en mejor posición de probar ello, más aún cuando del Requerimiento N° se aprecia que la Administración le solicitó que presentara el análisis de detalle y documentación correspondiente detallando todos los conceptos en la determinación de su prorrata de gastos comunes, a que hace referencia el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la

³⁹ Criterio similar ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N°

que corresponde a la misma



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Ley del Impuesto a la Renta, lo que no fue cumplido por la recurrente, en tanto esta no acreditó qué gastos estaban destinados exclusivamente a rentas gravadas, rentas inafectas y cuáles constituyeron gastos comunes.

Que al haberse levantado parcialmente el reparo por prorrata de rentas gravadas (en el extremo que incluye como gasto común a los gastos financieros y en el extremo del porcentaje a aplicar), conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde que la Administración proceda a reliquidar dicho reparo.

8. Activos considerados como gasto, gastos correspondientes a no habidos, gastos relacionados con el personal (recreativos), gastos de representación, distribución legal de la renta, deducciones por bajas de activos por los cuales no se acredita el costo de enajenación

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 6267 a 6275, 6283 a 6291, 6299 a 6301, 6402 a 6405 y 6424), se aprecia que la Administración efectuó los reparos antes indicados, por los importes de S/ 34 160,00, S/ 40 405,00, S/ 251 788,00, S/ 69 246,00, S/ 699 423,00 y S/ 194 767,00, respectivamente, al considerar que tales desembolsos no resultaban deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5959 a 5964, 5968 a 5972, 5975 a 5977 y 6002 a 6004), la Administración dejó constancia que, de la revisión de la documentación obrante en autos, observó lo siguiente: desembolsos que no calificaban como servicios de mantenimiento sino que cumplían con los criterios para ser reconocidos como activos; gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes (proveedores) que no habían levantado su condición de no habido al 31 de diciembre del ejercicio 2009; gastos recreativos del personal, por los que se omitió considerar el cálculo del límite de gastos recreativos establecido en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; gastos de representación, en cuyo cálculo de límite se omitió considerar a determinadas operaciones, de conformidad con el inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso m) del artículo 21 de su reglamento; distribución legal de renta, por la que no se realizó el pago dentro del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta; y, deducciones por bajas de activos por las que no se acredita con la documentación respectiva el costo de enajenación de los mismos.

Que respecto a las citadas observaciones, a través de su recurso de apelación (folios 7310, 7315, 7321 y 7325), la recurrente solicitó que se consideren sus argumentos esbozados durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de reclamación, siendo que, a su vez, en dicha etapa de reclamación, la recurrente solo indicó que debían considerarse sus argumentos expuestos en el procedimiento fiscalización (folios 6506, 6509, 6515, 6518 y 6519); sin embargo, tal como se aprecia de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en este último la recurrente no expuso argumento alguno a fin de desvirtuar las referidas observaciones efectuadas por la Administración, siendo que, por el contrario, aquella en su escrito de 14 de diciembre de 2015 (folios 5129 a 5168), sostuvo que se encontraba de acuerdo con tales observaciones y que, por ende, las aceptaba, no habiendo adjuntado documentación de sustento sobre el particular (folios 5137, 5138, 5139 y 5164). En ese sentido, toda vez que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar los referidos reparos, y dado que de su revisión se aprecia que se encuentran arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la resolución apelada en tales extremos.

Solicitud de deducción adicional por drawback

Que del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 6217 a 6239), se aprecia que la Administración no aceptó la deducción adicional solicitada por la recurrente por concepto de drawback ascendente a S/ 731 446,00, dado que este monto correspondía a los derechos arancelarios registrados en el costo de los bienes exportados, que debían disminuirse del costo de ventas.

Que la recurrente sostiene que conforme con la NIC 20 los importes percibidos como drawback califican como ingresos extraordinarios inafectos del Impuesto a la Renta en virtud de un beneficio (como subsidios) que derivan de un mandato legal y no constituyen en estricto una restitución de los derechos arancelarios pagados en la importación de las materias primas utilizadas en la elaboración de los bienes exportados



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

beneficiados con el *drawback*. Indica que, en la medida que los importes percibidos como *drawback* no califican como una restitución de los derechos arancelarios pagados por los bienes importados, no es procedente que efectúe la disminución (extorno) del costo de venta de los bienes exportados por el importe supuestamente “restituido”, como pretende la Administración. Precisa que la NIC 2 establece que el *tratamiento contable* al momento de la adquisición de bienes importados se traduce en incorporar los derechos arancelarios al costo de los bienes adquiridos, y que aquellas partidas tendrán incidencia en la determinación del costo de adquisición, sin embargo, de forma alguna la citada norma establece el *tratamiento tributario* al momento de la obtención de ingresos originados en disposiciones legales, que, aun cuando pueden estar vinculados a dichas operaciones, no suponen un “descuento comercial o rebaja”, y, en atención a ello, toda vez que el importe recibido por concepto de *drawback* no califica como una restitución de los derechos arancelarios, este no tendría que implicar una disminución en el costo de ventas de los bienes exportados, por ende, corresponde reconocerse una deducción adicional por el importe de S/ 731 446,00, no procediendo que se disminuya el costo de ventas de los bienes exportados en el importe correspondiente a los ingresos por *drawback* registrados como costo de adquisición de las materias primas utilizadas en la elaboración de dichos bienes, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03205-4-2005, 18624-9-2011, 03170-1-2006, 10855-10-2012, 04995-2-2012 y 14903-10-2013.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos, y adicionalmente, cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02462-3-2017, 09967-4-2017, 09189-5-2017, 07112-8-2017, 02206-2-2016, 05545-4-2016, 08083-8-2016 y 11777-2-2014.

Que al respecto, mediante escrito presentado el 24 de setiembre de 2015, durante el procedimiento de fiscalización (folios 5117 a 5119), la recurrente solicitó el reconocimiento de una deducción adicional por concepto de *drawback*, por cuanto, de un nuevo análisis de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, advirtió que no dedujo la totalidad de las estimaciones por dicho concepto, dado que el importe de las provisiones por concepto de *drawback* ascendían a S/ 8 095 987,00, tal como se encontraba detallado en el Anexo N° 1 adjunto a dicho escrito (folios 5050 a 5116), en el que se mostraba el monto registrado en la Cuenta - *Drawback Provisión*, siendo que, por error formal, solo había efectuado la deducción vía declaración jurada por este concepto, por el importe de S/ 1 863 627,00, y, en ese sentido, procedía que se efectuara la deducción adicional por el importe de S/ 6 232 360,00 (S/ 8 095 987,00 – S/ 1 863 627,00), por lo que requería a la Administración que aceptara dicha deducción adicional para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que en atención a dicho escrito, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folios 5766 a 5768), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara contable, tributaria y documentariamente los derechos arancelarios vinculados a los ingresos por *drawback* que se detallaban en el Anexo N° 1 de su escrito, así como que exhibiera, y, de ser el caso, presentara: (i) cuadro de insumo producto asociado con los ingresos por *drawback* del ejercicio 2009; (ii) relación de DUA de importación con los pagos de derechos arancelarios respecto al *drawback* 2009; (iii) asientos contables del registro como parte del costo de los derechos arancelarios indicados en su Anexo N° 1; (iv) registro contable del costo de venta de las exportaciones asociadas con la restitución de los derechos arancelarios; (v) facturas emitidas por las exportaciones vinculadas con la restitución de los derechos arancelarios; (vi) Registro de Inventario Permanente Valorizado del ejercicio 2009 en físico y en medios magnéticos; y (vii) papeles de trabajo vinculados a la determinación de los costos de producción del ejercicio 2009, de ser aplicable.

Que mediante escrito de respuesta al citado requerimiento (folios 5121 a 5128), la recurrente explicó que, conforme se registraban las facturas de exportación en su sistema contable SAP, simultáneamente se contabilizaba una provisión contable en la Cuenta - *Drawback Provisión*, la cual, al 31 de diciembre de 2009 ascendió a S/ 8 095 987,00. Precisó que el referido importe registrado en la Cuenta se componía de: (i) un importe por la restitución de derechos arancelarios, los cuales no debían formar parte de la base imponible del Impuesto a la Renta, y, (ii) un importe por las provisiones estimadas, las cuales tampoco debían formar parte de la base imponible, ya que no tenían ningún efecto tributario.

Que a través del Resultado del Requerimiento N° (folios 5747 a 5764), la Administración indicó que el importe registrado en la Cuenta - *Drawback Provisión*, ascendente a S/ 8 095 987,00, estaba compuesto por el importe de restitución de *drawback* (S/ 3 703 025,00) y por el importe de



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

provisiones estimadas (S/ 4 392 962,00). Señaló que la restitución de derechos arancelarios implicaba la reversión o extorno de un costo, que se reflejaba a través de un menor costo de ventas, y no un ingreso, por lo que solo reconocería el ingreso por la parte que excedía a los tributos inicialmente cargados como gastos, el cual debía excluirse de la base imponible del Impuesto a la Renta, por ende, considerando que los derechos arancelarios cargados al costo ascendieron al importe de S/ 731 446,00, solo sería deducible el importe de S/ 1 107 952,00 (S/ 3 703 025,00 – 1 863 627,00⁴⁰ – S/ 731 446,00⁴¹); en ese sentido, del importe solicitado por la recurrente como deducción adicional, ascendente a S/ 6 232 360,00, solo reconoció el importe de S/ 5 500 914,00, compuesto por: (i) provisiones estimadas por S/ 4 392 962,00, y (ii) restitución de *drawback* por S/ 1 107 952,00, concluyendo que no correspondía aceptar la deducción del importe de S/ 731 446,00, debido a que los derechos de aduana incorporados al costo no eran aceptados tributariamente.

Que posteriormente, a través del punto 22 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5436), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la conclusión señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5129 a 5131), en el que señaló que el importe observado, ascendente a S/ 731 446,00, representaba ingresos por concepto de *drawback*, los cuales estaban inafectos del Impuesto a la Renta, por lo que eran deducibles en el ejercicio 2009. Refirió que los aranceles de los insumos que se hayan integrado en el costo de ventas de bienes enajenados no debían ser excluidos, incluso si se obtuviera el *drawback* correspondiente, siendo que no era posible considerar que una parte del *drawback* constituya un extorno (disminución del costo de ventas), e invocó la Resolución N° Concluyó que, por ende, correspondía que se le reconozca la deducción adicional solicitada por el importe de S/ 6 232 360,00, el cual incluía el importe de S/ 731 446,00, observado por la Administración.

Que en el punto 23 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5313 a 5319), la Administración dejó constancia de los argumentos efectuados por la recurrente, e indicó que mantenía la observación efectuada en torno al importe de S/ 731 446,00. Agregó que la Resolución N°

no representaba un criterio de observancia obligatoria; y, precisó que discrepaba de la posición de la recurrente en cuanto a que el total de la restitución de derechos arancelarios *drawback* del ejercicio 2009, constituía ingreso inafecto para efectos del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señalaba que, por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11777-2-2014, se entiende que el costo vinculado a una renta de la tercera categoría generada por una enajenación debe considerarse en la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha enajenación se considere devengada.

Que por su parte, el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 - Existencias, modificada a diciembre de 2003⁴², indica que el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transporte, el almacenamiento, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales o servicios, agrega que los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

⁴⁰ Importe deducido por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

⁴¹ Importe cuya solicitud de deducción no era aceptada por la Administración.

⁴² Aplicable al caso de autos, oficializada mediante la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N°



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que de otro lado, el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobada por el Decreto Legislativo N° 1053, aplicable al caso de autos, dispone que el *drawback* es el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, precisándose en el artículo 83 de la referida ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

Que artículo 104 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2009-EF, establece que podrán ser beneficiarios del régimen de *drawback*, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Que el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por el Decreto Supremo N° 104-95-EF, preceptúa que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites señalados en el referido decreto.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento señala que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, y que para dicho efecto se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien.

Que el artículo 3 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo 135-2005-EF, prevé que la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción. La restitución de derechos arancelarios se efectuará hasta los primeros US\$20'000,000.00 (veinte millones de dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Que de las normas glosadas se tiene que el *drawback* constituye un régimen aduanero establecido por ley, que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados, y, que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación de tales bienes.

Que no obstante, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° entre otras, cuando la norma que regula el *drawback* alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, vale decir, el 5% del valor FOB de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al *ad valorem* pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual, en rigor, no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° los recursos obtenidos a través del *drawback* no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, así, toda vez que dichos aranceles no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal), por lo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

importe que corresponde al *drawback* recibido, pues conforme se ha indicado, no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad.

Que en tal sentido, la controversia se centra en determinar si se encuentra arreglado a ley que la Administración no haya aceptado la deducción adicional por *drawback*, solicitada por la recurrente, por el importe de S/ 731 446,00, asociado a los derechos arancelarios incorporados al costo, al considerar que la devolución o restitución de tales derechos arancelarios por parte del Estado, correspondía a un extorno o disminución en el costo de ventas de los bienes exportados.

Que a diferencia de lo considerado por la Administración, y tal como se ha indicado precedentemente, este Tribunal ha señalado que los recursos obtenidos a través del *drawback* no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios, sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, de modo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al *drawback* recibido⁴³.

Que por lo tanto, no resulta correcto interpretar, como lo hace la Administración, que el importe de S/ 731 446,00 represente la restitución de los derechos arancelarios devueltos por el Estado, y que tienen la naturaleza de extorno (disminución) del costo de ventas de los bienes exportados, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración considerar la deducción adicional solicitada por la recurrente.

Que por lo antes expuesto, habiéndose levantado los reparos por gastos devengados en un ejercicio distinto (en el extremo relacionado al ítem 649), gastos no sustentados (en el extremo del ítem 16 por el importe de S/ 38 912,00), exceso de costo de ventas, prorrata de rentas gravadas (en el extremo que incluye como gasto común a los gastos financieros), y haberse dispuesto que la Administración considere la deducción adicional por *drawback* solicitada por la recurrente, corresponde que la Administración proceda a reliquidar la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº _____ teniendo en cuenta además el recálculo del crédito por pagos a cuenta del ejercicio que resulte del pronunciamiento que se emitirá en el acápite siguiente de la presente resolución con relación a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, en el que se analizará, entre otros, la aplicación del saldo a favor del ejercicio anterior.

Que es menester indicar que toda vez que, a consecuencia de la reliquidación ordenada por esta instancia respecto de la Resolución de Determinación Nº _____ la Administración, de corresponder, efectuará una nueva actualización de la deuda, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre el cuestionamiento de la recurrente en torno a la actualización de la deuda efectuada en el cuadro contenido en la resolución apelada (folios 7167 y vuelta y 7798), siendo que, en caso de discrepar con la nueva reliquidación y/o actualización de la deuda, la recurrente tendrá expedito su derecho de impugnar ello, de considerarlo pertinente. Sin perjuicio de lo anterior, es del caso mencionar que, en efecto, se detecta el error de cálculo alegado por la recurrente (folios 7279 a 7281), en tanto, se aprecia que la Administración efectuó en el citado cuadro la actualización de la referida deuda adicionando al importe determinado como deuda reliquidada, los intereses generados del 8 de abril de 2010 al 30 de diciembre 2015 por S/ 2 310 037,00, y los intereses generados del 8 de abril de 2010 al 29 de abril de 2016 por S/ 2 446 373,31, esto es, considerando dos veces los intereses generados del 8 de abril 2010 al 30 de diciembre 2015, lo que no se encontraría arreglado a ley, puesto que se duplicó el importe de intereses que correspondían pagar a la recurrente entre el 8 de abril 2010 y 30 de diciembre 2015.

Resoluciones de Determinación Nº

- Pagos a cuenta

Que según se aprecia de las Resoluciones de Determinación Nº _____ y sus respectivos anexos (folios 6698 a 6737), la Administración: (i) reparó la base de cálculo del pago a cuenta del mes de diciembre de 2009, al considerar que existía una diferencia entre los ingresos según

⁴³ Similar criterio ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

cuentas contables del Libro Mayor y los ingresos consignados en la declaración jurada del pago a cuenta del Impuesto a la Renta correspondiente a dicho mes, y, (ii) modificó el coeficiente utilizado por la recurrente en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero a diciembre de 2009, al considerar que debía utilizarse el impuesto calculado contenido en las Resoluciones de Intendencia N° 1.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, señalaba 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 siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo. En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de tal inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta, y; b) Aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

1. Base de cálculo

Que del Anexo N° 1 a las anotadas resoluciones de determinación (folio 6725), se aprecia que la Administración redujo la base de cálculo declarada por la recurrente en el mes de diciembre de 2009 de S/ 264 016 667,00 a S/ 263 955 801, esto es, efectuó una reducción a la base de cálculo de S/ 60 866,00.

Que la recurrente sostiene que se remite a los argumentos expuestos en instancia de reclamo y durante el procedimiento de fiscalización.

Que al respecto, mediante el punto 7 del Requerimiento N° (folio 6035), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la diferencia entre los ingresos registrados en el Libro Mayor y aquellos declarados como base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre 2009, lo que, según indicó la Administración en el resultado del citado requerimiento (folio 5953), no fue cumplido por la recurrente.

Que posteriormente, mediante el punto 18 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5437), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la referida observación, siendo que del resultado del aludido requerimiento (folios 5332 a 5337), se aprecia que la recurrente no presentó argumentos o documentación alguna que desvirtué la observación efectuada, por lo que procedió a mantenerla.

Que de autos se tiene que, si bien la recurrente indicó en su recurso de apelación (folio 7282), que, para los fundamentos de su impugnación se remite a lo señalado en instancia de reclamo y durante el procedimiento de fiscalización, de su recurso de reclamación (folio 6479) y los escritos presentados durante el procedimiento de fiscalización no se aprecia que la recurrente hubiera indicado argumentos en relación con dicho reparo. En ese sentido, toda vez que la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuar el referido reparo, y dado que de su revisión se aprecia que se encuentra conforme a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en relación con este punto.

2. Modificación de coeficiente

Que del Anexo N° 2 a las anotadas resoluciones de determinación (folio 6724), se aprecia que la Administración modificó los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2009, considerando la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008.

Que la recurrente sostiene que no corresponde recalcular los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre 2009, toda vez que dicho recálculo se sustenta en valores que vienen siendo discutidos en procedimientos contenciosos tributarios, y que ello contraviene el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos; que la impugnación de un acto dentro del plazo que corresponde, supone la suspensión de sus efectos, por lo que al encontrarse impugnados tales valores estos no resultan eficaces, ello independientemente de su validez; que la ejecutoriedad de los actos, su pérdida y suspensión se encuentran regulados en forma expresa en la Ley del Procedimiento Administrativo General; y que, de una interpretación sistemática de las normas contenidas en el Código Tributario, se observa que en el derecho tributario rige el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos invocando lo dispuesto en los artículos 115 y 119 del Código Tributario y lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05808-3-2002, 06970-4-2012, 16588-4-2011, 12611-8-2011, 16588-4-2011, 01851-8-2011 y 04168-8-2014, entre otras.

Que manifiesta que, de la interpretación del artículo 34 del Código Tributario realizada en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 emitida por la Corte Suprema de Justicia de la República, se derivan como conclusiones que los pagos a cuenta calculados y efectuados en el plazo de ley, conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono no generan intereses moratorios; que la generación de intereses moratorios se produce únicamente en caso se hubiera realizado dentro de los plazos legales establecidos; y, que cuando se modifican de manera posterior los datos que conforman el coeficiente, tal situación no tendrá efecto sobre el coeficiente declarado oportunamente y la cuota a abonar.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que al respecto, de los Anexos N° 2 y 3 a los valores antes citados (folios 6698 a 6724), se tiene que, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2009, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenida en la Resolución de Intendencia N° de 27 de diciembre de 2013 (folios 5177 a 5197), que resolvió la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° girada por dicho tributo y periodo. Del mismo modo, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2009, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, contenida en la Resolución de Intendencia N° de 27 de febrero de 2015 (folios 5170 a 5176), que resolvió la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° girada por dicho tributo y periodo.

Que cabe señalar que a través de la Resolución N° de 23 de setiembre de 2022 y la Resolución N° de 12 de marzo de 2020, este Tribunal resolvió los recursos de apelación formulados contra las citadas Resoluciones de Intendencia N° respectivamente, que resolvieron las reclamaciones presentadas contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, respectivamente, ordenando la reliquidación de tales determinaciones.

Que en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que la Administración efectúe el recálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, en función de la nueva determinación efectuada o que se efectúe con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, en cumplimiento de las resoluciones de este Tribunal antes señaladas.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente acerca de que no correspondía que la Administración tuviera en cuenta actos que no se encontraban firmes, por haber sido oportunamente impugnados, cabe señalar que el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, establece que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

jurisdiccional, según corresponda, en toda vez que, según el artículo 203 de la misma ley, los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley. Por ello, en la medida que un acto administrativo que contenga la determinación de la obligación tributaria de la Administración no haya sido dejado sin efecto por ella misma, este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la propia Administración para emitir pronunciamiento sobre otras obligaciones tributarias vinculadas con aquella, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, por lo que no resulta atendible el alegato de la recurrente.

Que es menester precisar que el criterio referido a que la Administración puede determinar una obligación tributaria, como en el presente caso, sustentada en un acto administrativo anterior que no ha sido dejado sin efecto por este Tribunal o por autoridad jurisdiccional, debiendo estarse a lo que resuelva definitivamente en el procedimiento contencioso iniciado respecto de este último, ha sido recogido en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones Nº

Por lo expuesto, carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente.

Que asimismo, debe señalarse que las disposiciones contenidas en los artículos 115 y 119 del Código Tributario, invocados por la recurrente, corresponden a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, por el que se exige, tratándose de resoluciones de determinación y de multa, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, siendo que tal procedimiento es distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, de lo que se tiene que tal impugnación no restringe la facultad de la Administración de determinar o reliquidar otras obligaciones tributarias y en base a ello establecer omisiones.

Que en relación con los argumentos de la recurrente dirigidos a sostener la improcedencia de intereses moratorios por omisiones referenciales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, en aplicación de la Sentencia de Casación Nº 4392-2013 LIMA, así como a los argumentos conexos a ello; es del caso indicar que mediante la Resolución N° , que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: “Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración”⁴⁴, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de

⁴⁴ Dicho acuerdo se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:

“(…), los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33º y 34º del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

(….) si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación.

(….) es importante destacar las consecuencias que se derivarían de una interpretación conforme con la cual, cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar, debido a la presentación de una declaración jurada rectificatoria o a la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración mediante una verificación o fiscalización, tendría incidencia jurídica únicamente hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

Al respecto, en cuanto a la presentación de declaraciones rectificadorias por parte de los deudores tributarios, éstas solamente traerían consecuencias en cuanto a la generación de intereses moratorios y a la imposición de sanciones si son presentadas antes del vencimiento o determinación de la obligación principal. Por consiguiente, se evitarían dichas consecuencias si se espera a que dicho plazo venza para hacer cualquier corrección a la información incorrectamente



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos. En tal sentido, no resultan amparables en esta instancia los argumentos planteados por la recurrente en sentido contrario.

Que cabe anotar que el sentido de la referida jurisprudencia de observancia obligatoria no solo no ha sido modificado, sino que ha sido ratificado por la incorporación efectuada por el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1528 al artículo 34 del Código Tributario.

Saldo a favor del ejercicio anterior

Que del Anexo N° 2 a las anotadas resoluciones de determinación (folio 6725), se aprecia que la Administración modificó el saldo a favor aplicado en el ejercicio 2009, considerando el saldo determinado mediante el procedimiento de fiscalización efectuado al ejercicio 2008 y que se encontraba contenido en la Resolución de Determinación N°

Que la recurrente sostiene que la Administración ha vulnerado el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, al considerar, para efecto de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y el crédito por pagos a cuenta del citado ejercicio, el resultado contenido en la Resolución de Determinación N° relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, que se encuentra impugnada, y aún no tiene un pronunciamiento firme, siendo que, el contenido de dicho valor no puede servir de sustento para desconocer el saldo aplicado en el ejercicio 2009, debiéndose considerar el saldo declarado en el 2008 que ascendía a S/ 30 448 436,00.

Que al respecto, como se ha mencionado anteriormente, la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, fue reclamada, y mediante la Resolución de Intendencia N° de 27 de febrero de 2015, la Administración resolvió dicho recurso de reclamación, siendo que, la referida resolución de intendencia fue apelada, y, el referido recurso de apelación fue resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° de 12 de marzo de 2020, que revocó la citada resolución de intendencia y ordenó reliquidar la Resolución de Determinación N°

Que en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración tenga en cuenta la reliquidación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, que se determine en cumplimiento de lo señalado en la Resolución N° a efecto de establecer el saldo a favor del ejercicio 2008 y su aplicación respecto de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado.

declarada. De otro lado, las labores de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria posteriores a dicho momento carecerían de relevancia puesto que no tendrían un efecto real.

(...) se considera que ello no es concordante con lo señalado acerca del artículo 34º del Código Tributario y con la interpretación de este Tribunal respecto de los deberes de declarar y determinar conforme a ley, consignándose datos que son fieles a la realidad. Asimismo, ello no sería concordante con lo indicado por el numeral 1) del artículo 178º, que tipifica como infracción, entre otras conductas, 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, siendo que en el supuesto analizado, se evidencia que al presentar la declaración jurada que luego es rectificada o modificada por la Administración, no se consignaron datos correctos.

Por lo expuesto, se concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración."

⁴⁵ En efecto, cabe mencionar que, si bien en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folio 7151), se indica que el importe determinado como saldo a favor del ejercicio anterior, ascendente a S/ 28 705 025,00, fue declarado por la recurrente a través de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada el 31 de marzo de 2009, ello corresponde a un error material, pues el referido importe fue determinado por la Administración mediante la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (folios 5240 a 5245, 5291, 5295 y 6936).



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que en relación con el cuestionamiento de la recurrente en el sentido que la Administración no podía basarse en actos administrativos impugnados, que no se encontraban firmes, para sustentar la emisión de los valores materia de grado, debe reiterarse que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tales actos no sean dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo de los procedimientos contenciosos tributarios iniciados, como se ha dispuesto en este caso.

Que por lo antes expuesto, habiéndose dispuesto el recálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 y del saldo a favor del ejercicio anterior con incidencia en la determinación de los pagos cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado (2009), corresponde que la Administración proceda a reliquidar la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N°

Resoluciones de Determinación N°

- Tasa Adicional del 4,1%

Que de los Anexos N° 1 a las anotadas resoluciones de determinación (folios 6593 a 6673), se advierte que fueron emitidas por la Tasa Adicional del 4,1 % del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, sobre la base de los siguientes reparos, al considerar la Administración que estos implican una distribución indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario: 1. Gastos sustentados en comprobantes de pago cuyo emisor tenía la condición de no habido al cierre del ejercicio 2009; y, 2. Gastos no sustentados que habían sido adicionados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009⁴⁶.

Que la recurrente sostiene que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% es improcedente porque solo se encuentran afectadas aquellas sumas que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que deduce que se excluyen aquellos desembolsos cuyo destino se encuentra acreditado fehacientemente. Señala que la finalidad de las normas que regulan los dividendos presuntos es evitar la distribución encubierta de utilidades a favor de los accionistas a fin de que no sean afectadas con la retención en aplicación de la tasa del 4,1%.

Que manifiesta que no procede aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, cuando los accionistas que se presume se han visto beneficiados con la supuesta distribución de dividendos son personas jurídicas domiciliadas, toda vez que en estricto cumplimiento de los artículos 24-B y 73-A de la Ley de Impuesto a la Renta, dicha tasa no es aplicable a ese tipo de dividendos, siendo que, en su caso, la gran mayoría de accionistas son personas jurídicas domiciliadas, y no personas naturales o personas jurídicas no domiciliadas, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16300-1-2010, 02703-7-2009, 11869-1-2008 y 05525-4-2008.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

Que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que según el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control

⁴⁶ Presentada el 8 de abril de 2010, mediante el Formulario PDT 664 N°



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

tributario" —afectas a la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta— aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

1. Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el Registro Único de Contribuyentes – RUC; ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente; iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso; y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.
2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago.
3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que, al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición⁴⁷.
4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante.
5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que en tal sentido, si bien no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser considerados para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1%, esta resulta de aplicación respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario⁴⁸.

Que el fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, o cualquier otro medio que implique una disposición indirecta de utilidades⁴⁹.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° , entre otras, se ha señalado que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, no obstante no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° entre otras, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

⁴⁷ El subrayado es agregado.

⁴⁸ Tal como ha sido señalado por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N°

⁴⁹ Véase la página 35 de la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 970.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

Que según se ha establecido en diversas resoluciones tales como la N° entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

1. Gastos sustentados en comprobantes de pago cuyo emisor tenía la condición de no habido al cierre del ejercicio 2009

Que de los Anexos N° 1, 2 y 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 6593 a 6596, 6660 y 6661), se advierte que la Administración determinó que el reparo por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, por el importe de S/ 40 405,00, constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aplicando la Tasa Adicional del 4,1% sobre dicho importe.

Que al respecto, el aludido reparo por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, no fue desvirtuado por la recurrente, conforme se aprecia de lo analizado anteriormente en la presente resolución. En ese sentido, y toda vez que tal concepto reparado constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme al numeral 3 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra arreglado a ley que se grave con la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo⁵⁰.

2. Gastos no sustentados

Que de los Anexos N° 2, 3 y 4 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 6596 a 6658, 6660 y 6661), se advierte que la Administración reparó parte de los gastos que fueron adicionados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el importe de S/ 1 529 769,00, bajo el concepto de "Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley", al considerar que constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aplicando la Tasa Adicional del 4,1% sobre dicho importe.

Que al respecto, mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 5917 y 5918), la Administración dio cuenta que de la revisión de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, presentada el 8 de abril de 2010, mediante el Formulario PDT 664 N° observó que, en el rubro adiciones, la recurrente había incluido, bajo el concepto de "Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley", desembolsos que mínimamente debieron ser considerados como distribución indirecta de renta sobre los que se debió pagar la Tasa Adicional, los mismos que se encontraban detallados en el Anexo N° 2 a dicho requerimiento (folios 5860 a 5913).

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5826 a 5829), la Administración dejó constancia de que la recurrente no presentó documentación que acredite el destino de los gastos señalados en el Anexo N° 3 a dicho resultado (folios 5778 a 5818), por el importe de S/ 1 529 769,00, por lo que concluyó que correspondía aplicar la Tasa Adicional sobre el referido importe.

Que posteriormente, a través del punto 20 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 5436), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación señalada en el considerando precedente, a fin de que presentara los descargos que considerase pertinentes.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 5131 y 5132), en el que señaló que aceptaba la observación efectuada por la Administración en cuanto a que los gastos por el

⁵⁰ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N°

⁵¹ La Administración incurre en un error material cuando hace referencia al Formulario PDT 664 N° de 31 de marzo de 2009, pues este corresponde a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (folios 5240 a 5245). Dicho error, luego, fue subsanado en el Resultado del Requerimiento N° 1



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

importe de S/ 1 529 769,00 constituyan una disposición indirecta de renta de tercera categoría, no susceptible de posterior control tributario, siendo aplicable la Tasa Adicional del 4,1%, toda vez que no acredító documentariamente el destino de tales gastos.

Que en el punto 21 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5320 y 5321), la Administración dejó constancia de que la recurrente aceptó la observación efectuada, por lo que mantuvo la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%.

Que de lo actuado se aprecia que, pese a ser requerida para tal efecto, la recurrente no acreditó fehacientemente el destino de los desembolsos detallados en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° por el importe de S/ 1 529 769,00, advirtiéndose que la misma recurrente aceptó tal observación durante el procedimiento de fiscalización. Por consiguiente, resulta arreglado a ley que el referido importe, que fue adicionado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, como "Gastos cuya documentación sustentatoria no cumple con los requisitos de ley", sea gravado con la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre lo sostenido por la recurrente en cuanto a que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% es improcedente porque solo se encuentran afectadas aquellas sumas que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que se excluyen aquellos desembolsos cuyo destino se encuentra acreditado fehacientemente; cabe señalar que, en el caso de la Tasa Adicional aplicada sobre el importe del reparo por gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos, como se mencionó anteriormente, dicho concepto constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme al numeral 3 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y, en el caso de la Tasa Adicional aplicada sobre el importe de S/ 1 529 769,00, adicionado por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009⁵², aquella no brindó información ni otorgó sustento alguno respecto al destino de los desembolsos que componen tal importe y/o sobre sus beneficiarios, por lo que corresponde a una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, lo que además fue aceptado por la recurrente durante la fiscalización.

Que así pues, sobre la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% a los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos y los gastos sin sustento documentario adicionados por la recurrente en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009; cabe indicar que este colegiado ha determinado que tales reparos se encuentran arreglados a ley y correspondía la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, por cuanto, en el primer caso dicho concepto se encuentra expresamente definido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como un supuesto de disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y en el segundo caso, la recurrente no acreditó el destino de los desembolsos y/o los beneficiarios de los mismos, entendiéndose, por ende, que estos constituyen una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario.

Que en virtud de lo expuesto no resultan amparables los alegatos de la recurrente ni las resoluciones citadas por esta para desvirtuar la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% debido a que se encuentra arreglado a ley el reparo por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos y la recurrente no acredító el destino de los desembolsos que componen el importe de S/ 1 529 769,00 y/o sus beneficiarios; y, en consecuencia, tales gastos no son susceptibles de posterior control tributario, siendo además que la

⁵² Al respecto, cabe señalar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00358-1-2023, se ha adoptado el siguiente criterio de observancia obligatoria: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados, y en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario". Entre los fundamentos del referido criterio se encuentra el siguiente: "(...) el reconocimiento de los importes observados mediante declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría -por sí solo- no brinda información ni otorga sustento respecto al destino de los desembolsos o egresos y/o sobre sus beneficiarios; por lo tanto, tal declaración no descarta que dichos montos hubieran beneficiado a los socios o asociados de la persona jurídica. Cabe mencionar que lo señalado es aplicable tanto a las declaraciones rectificadorias presentadas dentro de un procedimiento de fiscalización, como a aquellas que no fueron presentadas en este contexto". (El subrayado es agregado).



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

recurrente tampoco acreditó que por el periodo materia de fiscalización sus accionistas no califiquen como personas naturales o personas jurídicas no domiciliadas⁵³.

Resoluciones de Multa N°

- Infracciones

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 6674 a 6697, 6738 y 6739), fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenidos en la Resolución de Determinación N° , y los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

Que la recurrente sostiene que no se ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que no ha existido dolo o intención para la comisión de la supuesta infracción; que el artículo 165 del Código Tributario solo ampara la objetividad de la infracción en situaciones generales no para el caso del numeral 1 del artículo 178 toda vez que se trata de una infracción grave y que requiere el engaño, fingimiento o simulación para incurrir en la infracción; y que mediante la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República se ha reconocido al dolo como uno de los presupuestos para la configuración de la referida infracción.

Que asimismo, indica que debido a que por efecto de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA no existen omisiones referenciales por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que den lugar a la generación de intereses moratorios, es claro que no se habría incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

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

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el que se emitió la Resolución de Determinación N° y, en ese sentido, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración proceda con la reliquidación de la multa según lo antes expuesto.

Que por su parte, las Resoluciones de Multa N° , se sustentan en las determinaciones contenidas en las Resoluciones de Determinación N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia disponiéndose su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración proceda a su reliquidación.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva, corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio

⁵³ Similar criterio ha sido establecido por la Resolución N°

entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

recogido en las Resoluciones N°
al infractor de la aplicación de la sanción.

entre otras, la ausencia de dolo no exime

Que con relación a la sentencia recaída en el Expediente N° de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, se debe reiterar que conforme con el artículo 165 del Código Tributario las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que además conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA también invocada por la recurrente.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente sobre la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por no verificarse la aplicación de un coeficiente distinto al que correspondía al momento de determinarse los pagos a cuenta, respecto de lo cual cita la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA; cabe reiterar el criterio de este Tribunal establecido en la citada Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, según el cual *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*.

Que respecto a la solicitud de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que resulten en indebidos, es pertinente indicar que tal pretensión no corresponde ser atendida en el presente procedimiento contencioso tributario sino ser solicitada en la vía del procedimiento no contencioso correspondiente, en caso la recurrente así lo estime pertinente.

Que en cuanto a la solicitud de la recurrente para que se le reconozcan los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores aplicables al ejercicio 2009, materia de impugnación, como resultado de los procedimientos contencioso tributarios que resuelvan lo correspondiente respecto de dichos ejercicios, cabe indicar que la recurrente no precisa cuáles son los saldos, créditos o pérdidas cuyo reconocimiento solicita, y que habrían sido desconocidos por la Administración en el ejercicio bajo análisis, por lo que no es posible atender su alegato.

Que en relación con que debe entenderse que la presente impugnación incluye la impugnación del desconocimiento de saldos a favor y/o créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores (que resulten de aplicación al ejercicio 2009), que hayan sido desconocidos por efecto de la aplicación de los resultados de fiscalización distintos al presente ejercicio, emisión de órdenes de pago, compensaciones de oficio o por razones equivalentes, sean motivadas o inmotivadas, se debe señalar que corresponde que la recurrente haga valer su derecho accionando en contra de los actos administrativos emitidos que versen sobre los saldos, créditos o pérdidas desconocidos, no correspondiendo a este colegiado pronunciarse acerca de pretensiones que recaen en tributos y/o ejercicios distintos a los que son materia de impugnación⁵⁴.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes según la Constancia del Informe Oral N° (folio 7764).

Con los vocales Queuña Díaz, Barrera Vásquez, y Toledo Sagástegui, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 23 de noviembre de 2016, en el extremo referido a los reparos por gastos devengados en un ejercicio distinto (solo en el extremo relacionado al ítem 649), gastos no sustentados (en el extremo del ítem 16 por el importe de S/ 38 912,00), exceso de costo de ventas, prorrata de rentas gravadas (en el extremo que incluye como gasto común a los gastos

⁵⁴ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N°

entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 03008-9-2023

financieros), la deducción adicional por *drawback* solicitada por la recurrente, y el recálculo del crédito por pagos a cuenta del ejercicio; la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta; así como las multas vinculadas; y CONFIRMARLA en lo demás que contiene, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

Díaz Tenorio
Secretario Relator (e)
BV/DT/LA/AR/mpe

Nota: Documento firmado digitalmente.