

# Tribunal Fiscal

Nº 01369-13-2024

**EXPEDIENTE N°** : 15262-2014  
**INTERESADO**  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Tumbes  
**FECHA** : Lima, 9 de febrero de 2024

**VISTA** la apelación interpuesta por con R.U.C. N°  
contra la Resolución de Oficina Zonal N° de 19 de mayo de 2014, emitida por  
la Oficina Zonal Tumbes 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°  
y N° y Resoluciones de Multa N° emitidas  
por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a  
diciembre de 2007, Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 y devolución en exceso  
de saldo a favor materia de beneficio de mayo de 2007 y por la comisión de las infracciones tipificadas en  
el numeral 5 del artículo 175° y numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que, por el reparo por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada  
la recurrente señala que el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas nacen en  
momentos diferentes, que el ingreso se produjo en el ejercicio 2007, por lo que el registro de este en  
junio y no en julio no era una diferencia sustancial y que al haberse considerado dicho ingreso en la base  
imponible de junio y disminuido de la base imponible de julio, la Administración debió realizar una  
compensación de oficio de conformidad con el artículo 40 del Código Tributario e invoca la Resolución  
del Tribunal Fiscal N° 4503-3-2009 y que por el reparo por ventas omitidas derivadas de la aplicación de  
las normas de precios de transferencia en los préstamos efectuados a y  
precisa que, según la Ley de Impuesto a la Renta, para determinar el valor de  
mercado de las transacciones realizadas entre partes vinculadas se deben evaluar los préstamos  
realizados a empresas independientes en condiciones iguales o similares, sin embargo, ello no ha sido  
realizado, pues primero debieron analizarse préstamos con empresas no vinculadas y teniendo en cuenta  
que el préstamo que se realizó fue en parte a título gratuito y en parte a título oneroso y considerando  
que las entidades financieras no realizan préstamos a título gratuito, se debieron considerar los  
préstamos realizados por las entidades financieras con menor onerosidad, pues no se pueden comparar  
préstamos a título oneroso con uno a título gratuito, asimismo, para determinar si las transacciones son  
comparables se debe tener en cuenta lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley de  
Impuesto a la Renta, no obstante, la Administración no tomo en cuenta las características de cada  
préstamo, como el monto de capital, plazo, garantías ofrecidas, el tipo de crédito, entre otros, solo  
consideró, en forma general, el interés que cobran las entidades del sistema financiero, que las  
transacciones del sistema financiero no son comparables, pues sus características son totalmente  
distintas a las transacciones que realizó y las diferencias evidentemente existentes no fueron eliminadas  
a través de ajustes razonables, según la exigencia de la norma, por lo que concluye que al no haberse  
seguido el procedimiento establecido en el mencionado artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta  
para determinar el valor de mercado, corresponde declarar la nulidad del mencionado reparo.

Que arguye, por el reparo por compras que corresponden a operaciones no sustentadas, que este está  
referido a gastos que no son causales, sin embargo, operaciones no causales y no sustentadas son  
totalmente diferentes, debido a que operaciones no sustentadas se refiere a la realidad de los gastos y se  
sustenta en el artículo 44 de la Ley de Impuesto General a las Ventas y las otras a operaciones no  
causales que se sustentan en el artículo 37 de la referida norma, por lo que al sustentar el reparo la



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Administración incurrió en confusión, que dado que se le debió comunicar el reparo en forma adecuada a fin que pudiera ejercer su derecho de defensa, lo que no sucedió, por lo que el procedimiento seguido por la Administración es nulo, que en instancia de reclamación alegó dicha nulidad y en la apelada se omitió pronunciamiento al respecto, lo que también acarrea su nulidad.

Que agrega que por las operaciones realizadas con [redacted] presentó un contrato de locación de servicios debidamente firmado por las partes, constancias de detracción, medios de pago y comprobantes de pago, sin embargo, no fueron observados ni cuestionados, a pesar de ser documentos que sustentan de forma fehaciente el gasto incurrido por la empresa y que por las operaciones realizadas con el Notario [redacted] si bien se le solicitó que sustentara la causalidad, el reparo no estaba referido a ello, sino a la realidad de dichas operaciones, por lo que el reparo no se encuentra debidamente motivado, lo que acarrea su nulidad y que, sin perjuicio de ello, dicho gasto es causal, pues para diversas operaciones comerciales o trámites se necesita la intervención de un Notario, por lo que tiene relación con su fuente productora de renta, que no se dan valor probatorio a las copias certificadas de trámites que autorizó el referido Notario, así como que no se tuvo en cuenta que este no es cualquier proveedor sino una persona que cumple con una función pública.

Que por el reparo a las exportaciones facturadas y embarcadas por ventas omitidas en operaciones de exportación de noviembre y diciembre de 2007, refiere que se tratan de exportaciones temporales que actúan como una venta a consignación, es decir, la mercadería se embarca con una DUA Temporal y una factura proforma, que al momento de llegar a su destino y una vez que el comprador recibe la mercadería, se emite la DUA Definitiva, acompañada de la factura correspondiente, que para definir cuando se devenga el ingreso primero se tiene que determinar cuándo se transfiere la propiedad de los bienes, siendo que en el caso de los bienes muebles se produce con la tradición, es decir con la entrega del bien y no con la puesta de la mercadería en la borda del buque, que una vez producida la entrega el vendedor tiene la obligación de registrar los ingresos de la venta, con independencia que a la fecha de entrega el comprador cumpla con cancelar la venta, que era imposible registrar como ingreso su operación a la fecha de embarque de la mercadería, pues a dicha fecha no se había perfeccionado, dado que era necesaria la entrega de la mercadería en el país de destino, entre otros.

Que por el saldo a favor del periodo anterior considerado en el Impuesto General a las Ventas de enero de 2007, saldo a favor materia del beneficio y saldo de percepciones y retenciones del Impuesto General a las Ventas, alega en su escrito de reclamación que sí impugnó el reparo efectuado, tanto en cuestiones formales como en fondo, señalando que mediante Requerimiento N° [redacted] se indicó que la reliquidación se realizó desde el periodo de noviembre de 2006, por lo que no resultaba válida la modificación del sustento del reparo referido a que la reliquidación se efectuó desde noviembre de 2004, asimismo, refiere que respecto al saldo a favor del periodo anterior, que el periodo de noviembre de 2004, desde el cual se realizó la reliquidación, ha prescrito, puesto que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria de dicho periodo venció en diciembre de 2008, que los saldos arrastrados del periodo de octubre de 2004 al periodo de noviembre de 2004 aún no son firmes y exigibles, dado que han sido cuestionados mediante un procedimiento contencioso aún en trámite, debido a que se ha presentado una apelación contra la resolución de intendencia, la que si bien es un acto ejecutoriable y goza de la presunción de validez y eficacia, no se puede ejecutar, pues no cumple con las condiciones para tal efecto establecidas en el artículo 115 del Código Tributario, por lo que el saldo proveniente del periodo de octubre de 2004 no puede ser utilizado para la reliquidación de saldos en el periodo de noviembre de 2004.

Que indica que por el reparo por gastos devengados en ejercicios anteriores por los aportes a la AFP, si bien desconocía el monto exacto de los intereses generados por el incumplimiento en la fecha de su vencimiento, estos fueron reliquidados por la AFP en el ejercicio 2007, por lo que fueron provisionados y pagados íntegramente en dicho ejercicio, invocando el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4379-2-2002 y refiere que aun cuando se considerase que los gastos se devengaron en el ejercicio 2006, al haber sido provisionados en el ejercicio 2007, se debieron deducir en dicho ejercicio, invocando el inciso v) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta y refiere que este excluye el principio de devengado y acoge el principio de los percibido y, en cuanto a los pasajes aéreos, añade que estos son del 30 de diciembre de 2006, que no pudo conocer a esa fecha el gasto realizado, pues fue rendido en fechas posteriores, invocando el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 847-



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

4-2002, entre otros, asimismo, señala que por el reparo por activos considerados como gastos la Administración se equivoca en considerar los montos observados como una mejora permanente, pues no se ha acreditado que las modificaciones hayan incrementado un mayor rendimiento o aumento de la producción, más aún cuando el monto de la mejora permanente solo ascendió a 0,11% del total de las ventas declaradas para el ejercicio 2007, entre otros y por el reparo por servicios que corresponden a operaciones no sustentadas refiere que el hecho que el informe elaborado por el proveedor por la asesoría técnica brindada no cumpliera con las expectativas del auditor no constituye causal para presumir que es un servicio no brindado, que adicionalmente presentó los recibos por honorarios y las comunicaciones electrónicas, lo que constituye un mínimo de pruebas para acreditar que la operación es fehaciente, entre otros.

Que sostiene que los ingresos del Drawback no constituyen renta pues no se ajustan a las teorías de renta recogidas por la Ley de Impuesto a la Renta, pues nacen del mandato legal y no de la actividad entre particulares, asimismo, que no constituyen renta pues no forman parte de la renta nacional la cual se calcula a partir del producto bruto interno, que la Administración no puede aplicar en forma retroactiva el Decreto Supremo 008-2011-EF, que modifica el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, que a su vez modifica el inciso p) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, disponiendo que se considera renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto, debido a que el periodo acotado es el ejercicio 2007, que agrega, que en todo caso el ingreso del Drawback no constituye renta, por lo que no constituye una renta inafecta en los términos de la referida norma y, por tanto, no puede ser considerada para la base de cálculo de la prorrata de los gastos comunes, precisando que si se considera al ingreso del Drawback como renta inafecta se estaría desnaturalizando la función que cumple la restitución de derechos arancelarios, desincentivando la solicitud de la devolución de dichos derechos en los exportadores.

Que refiere que las resoluciones de multa emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, deben dejarse sin efecto al estar vinculadas con las resoluciones de determinación sustentadas en los reparos antes mencionados, que en cuanto a la multa vinculada con el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de junio de 2007, señala que esta se emitió como consecuencia del reparo por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada

en dicho periodo, debido a que los intereses se registraron en julio de 2007, por lo que al haberse realizado el registro en este último periodo, no se ha configurado una infracción, pues no se ha producido un resultado lesivo para la recaudación fiscal, debido a que el Impuesto a la Renta es de periodicidad anual y la declaración del ingreso reparado se realizó en el mismo ejercicio, por lo que no incurrió en la citada infracción.

Que precisa que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ contraviene el debido procedimiento al sustentarse en actos nulos emitidos en el procedimiento de fiscalización, al aplicarse en forma incorrecta las normas, que mediante el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ la Administración le comunicó que corregía los errores materiales en las que incurrió en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y en el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado, al modificar la sanción comunicada en dichos actos del numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario al numeral 1 del artículo 177 del referido código, amparándose en el numeral 20.1 del artículo 201 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, sin embargo, ello no corresponde a la corrección de un error material sino a una nueva interpretación del tipo de infracción cometida, alterando el contenido sustancial de los mencionados actos, por lo que la norma antes mencionada no fue aplicada correctamente, asimismo, agrega que no encaja en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 108 del Código Tributario, por lo que se debe declarar su nulidad.

Que arguye que el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ no es el acto correcto para realizar la corrección de errores materiales, debido a que el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización no lo permite, por lo que se encuentra viciado de nulidad y con ello se afecta su derecho de defensa, pues el referido requerimiento no es un acto impugnabile, asimismo, refiere que de considerarse que procede la corrección de errores con el requerimiento antes mencionado, se tiene que tener en cuenta que surte efectos recién con su notificación, por lo que el tipo de infracción detallada desde un inicio en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y en el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y su resultado, no ha surtido efectos, siendo que la nueva determinación del tipo de infracción recién surtió



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

efectos con la notificación del Requerimiento N° realizada el 23 de marzo de 2013, sin embargo, a dicha fecha ya había cumplido con presentar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas solicitado, por lo que no se incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, asimismo, agrega que debido a que la corrección de errores materiales efectuada no tiene efectos retroactivos a los actos originales, no se ha podido acoger al Régimen de Gradualidad, precisando que, como se indicó, al no haberse incurrido en la mencionada infracción, tampoco existe Régimen de Gradualidad al cual acogerse.

Que respecto a la Resolución de Multa N° señala que si bien fue emitida por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, la Administración señaló en su anexo dos que verificó que el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas se encontraba al día, por lo que no se configuró dicha infracción, pues al haber legalizado dicho registro con posterioridad al ejercicio 2007 se configuraría la infracción establecida en el numeral 2 del artículo 175 del referido código y que de acuerdo al Régimen de Gradualidad si se subsana voluntariamente esta última infracción corresponde el 100% de la rebaja, lo que sucedió en su caso, por lo que procede declarar la nulidad de la referida multa.

Que, en su escrito ampliatorio de apelación, la recurrente refiere que se debe tener en cuenta la Resolución de Oficina Zonal N° que resolvió la reclamación interpuesta contra las resoluciones de determinación emitidas por los periodos de 2002 y 2003, disponiendo dejar sin efecto algunos valores y ordenando su reliquidación, debido a que tienen vinculación con el procedimiento de fiscalización materia de autos y, por tanto, con los valores impugnados, aunado a que la mencionada resolución se encuentra apelada y pendiente de pronunciamiento por este Tribunal.

Que la Administración sostiene que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los prestamos efectuados a y por gastos inherentes a renta inafecta (Drawback) y reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada y por el desconocimientos de los créditos declarados en la Casilla 306 "Otros Créditos Permitidos por Ley".

Que, asimismo, reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada y por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los prestamos efectuados a el crédito fiscal por compras que corresponden a operaciones no sustentadas y por aplicación de la prorrata, así como reparó las exportaciones facturadas y embarcadas por ventas omitidas en operaciones de exportación, detectándola comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175 y numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario.

Que, el artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidas por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma con rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Que según el quinto párrafo del mismo artículo, ésta podrá ser sustituida dentro del plazo para su presentación, vencido dicho plazo la declaración podrá ser rectificada dentro del plazo de prescripción, presentándose para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva y que esta última surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su facultad para efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que el numeral 88.1 del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidas por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma con rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que según el numeral 88.2 del mismo artículo, la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo para su presentación, vencido dicho plazo la declaración podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentándose para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva y que esta última surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación, en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de 45 días hábiles siguientes a su presentación la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de su facultad para efectuar la verificación o fiscalización posterior.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 07308-2-2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano", el 24 de agosto de 2019, sí en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta Nº \_\_\_\_\_ y Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ (folios 1235, 1250 y 1251), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los préstamos efectuados a \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ y por gastos inherentes a renta inafecta (Drawback) y reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada \_\_\_\_\_ y por desconocimientos de los créditos declarados en la Casilla 306 "Otros Créditos Permitidos por Ley".

Que, asimismo, reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada \_\_\_\_\_ y por ventas omitidas derivadas de la aplicación de precios de transferencia en los préstamos efectuados a \_\_\_\_\_ el crédito fiscal por compras que corresponden a operaciones no sustentadas y por aplicación de la prorrata, así como reparó las exportaciones facturadas y embarcadas por ventas omitidas en operaciones de exportación y detectó las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175 y numeral 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario, lo que dio lugar a los valores recurridos (folios 1714 a 1759).

Que cabe precisar que si bien la Administración, en el procedimiento de fiscalización, observó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por compras que corresponden a operaciones no sustentadas, por ventas omitidas en operaciones de exportación, por gastos devengados en ejercicios anteriores, por activos considerados como gastos y por servicios que corresponden a operaciones no sustentadas, tales observaciones fueron reconocidas mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria el 8 de febrero de 2013, mediante Formulario PDT 660 Nº \_\_\_\_\_ (folios 1371 a 1377), en la cual determinó mayor obligación tributaria, por lo que surtió efectos con su presentación de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario, antes de la notificación de la Resolución de Determinación Nº \_\_\_\_\_.

Que, no obstante, en el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº \_\_\_\_\_ (folio 1574), se advierte que la Administración consideró las observaciones antes mencionadas como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente y la apelada se pronunció respecto de dichos extremos, a pesar que no constituían reparos y, por tanto, no eran susceptibles de controversia, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución Nº 07308-2-2019, antes citado, por lo que el referido valor y la resolución apelada han vulnerado el procedimiento legalmente establecido y en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario corresponde declarar su nulidad, en tal extremo, debiendo considerarse como adiciones para determinar la renta neta imponible la suma consignada por la recurrente respecto de tales observaciones en el Formulario PDT 660 Nº \_\_\_\_\_.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01369-13-2024

presentado por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y adicionar los reparos efectuados, de ser mantenidos por esta instancia.

Que, asimismo, la Administración, en el procedimiento de fiscalización, observó la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2007, por ventas omitidas en operaciones de exportación, sin embargo, tales observaciones fueron reconocidas mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias el 5 de marzo de 2012, mediante Formularios PDT 621 N° (folio 1363), en las cuales determinó mayor obligación tributaria, por lo que surtieron efectos con su presentación de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario, antes de la notificación de las Resoluciones de Determinación N° (folios 1591 y 1592).

Que, sin embargo, en el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° y N° (folio 1590), se advierte que la Administración consideró la observación antes mencionada como reparo efectuado a la determinación realizada por la recurrente, a pesar que no constituían reparos y, por tanto, no eran susceptibles de controversia, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 07308-2-2019, antes citado, por lo que los referidos valores y la resolución apelada han vulnerado el procedimiento legalmente establecido y en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario corresponde declarar su nulidad, en tal extremo, debiendo considerarse como base imponible de noviembre y diciembre de 2007 los montos consignados en los Formularios PDT 621 N°

Que, asimismo, en el procedimiento de fiscalización, la Administración observó la determinación de las exportaciones facturadas y embarcadas por ventas omitidas en el Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2007, no obstante, tales observaciones fueron reconocidas mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias el 5 de marzo de 2012, mediante Formularios PDT 621 N° (folio 1363), en las cuales determinó igual obligación tributaria, por lo que surtieron efectos con su presentación de acuerdo al artículo 88 del Código Tributario presentadas antes de la notificación de las Resoluciones de Determinación N° y N° (folios 1728 y 1729).

Que, sin embargo, en los Anexos N° 2 y N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° y N° (folios 1653 y 1654), se advierte que la Administración consideró las observaciones antes mencionada como reparos efectuados a la determinación realizada por la recurrente, a pesar que no constituían reparos y, por tanto, no eran susceptibles de controversia, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 07308-2-2019, antes citado, por lo que los referidos valores y la resolución apelada han vulnerado el procedimiento legalmente establecido y en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario corresponde declarar su nulidad, en tal extremo, debiendo considerarse como exportaciones facturadas y embarcadas de noviembre y diciembre de 2007 los montos consignados en los Formularios PDT 621 N° y N° y proceder a adicionar el reparo efectuado, de ser confirmado por esta instancia.

Que, en tal sentido, carece de sustento emitir pronunciamiento respecto de los argumentos de la recurrente dirigidos a cuestionar las observaciones antes mencionadas.

## **Resolución de Determinación N°**

## **- Impuesto a la Renta del ejercicio 2007**

*Por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los préstamos efectuados a*

Que el artículo 26 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, con la modificatoria del Decreto Legislativo N° 945, señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a 6 meses del mercado interbancario de Londres del último semestre calendario del año anterior.

Que, al respecto, el artículo 15 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta señala que se aplicará las siguientes normas a la presunción de intereses del artículo 26 de la Ley: a) Solo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver; b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia; c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin; d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14 de la Ley; e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando éste exceda de 1 Unidad Impositiva Tributaria o de 30 Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso.

Que según el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 28655, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del citado artículo 32 de la mencionada ley dispone que para los efectos de valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con lo establecido en el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada Ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "arm's length principle", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que para cumplir con dicho principio el citado decreto legislativo introdujo el artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, por el cual se establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones incorporadas por el aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se denominan "las normas de precios de transferencia".

Que, al respecto, el inciso a) del artículo 32-A, con la modificatoria efectuada por el Decreto Legislativo N° 945, dispone que las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado; en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1) Cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas; 2) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria; y 3) Cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que el último párrafo de dicho inciso prevé que las normas de precios de transferencia también serán de aplicación para el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Que, según los dispositivos legales mencionados, para los periodos en que estuvieron vigentes, las normas de precios de transferencia eran aplicables para el Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuando el valor convenido de una transacción entre partes vinculadas hubiera determinado un menor pago del Impuesto a la Renta en el país y, en todo caso, cuando se verifiquen los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 señalados anteriormente.

Que el inciso b) del artículo 32-A considera que dos o más personas, empresas, o entidades son vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección control o capital de varias personas, empresas o entidades.

Que, en esta línea, el artículo 24 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que, para efectos de lo dispuesto en la Ley, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando, entre otras, se den determinadas situaciones: El capital de 2 o más personas jurídicas pertenezcan, en más del 30% a socios comunes a éstas (numeral 4) y Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten (numeral 5).

Que en relación al inciso c) del artículo 32-A, el ajuste de valor asignado por la Administración tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que estos se encuentren domiciliados o constituidos en el país. Asimismo, dicho inciso refiere que el ajuste por imputación de la valoración de mercado se imputará al ejercicio gravable en el que se realizaron las operaciones con partes vinculadas o con residentes en países o territorios de baja o nula tributación.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A citado, las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: (1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o (2) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) Las características de las operaciones; (ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) Los términos contractuales; (iv) Las circunstancias económicas o de mercado; (v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del referido artículo 32-A dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación: 1) Precio comparable no controlado, 2) Precio de reventa, 3) Costo incrementado, 4) Partición de utilidades, 5) Método residual de partición de utilidades y 6) Margen neto transaccional. Añade este inciso e) que mediante decreto supremo se regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, entre dichos métodos, el numeral 1 del inciso e) del citado artículo 32-A, se refiere al método del precio comparable no controlado (PCNC), que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que según el inciso h) del citado aludido 32-A, para la interpretación de lo dispuesto en dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>1</sup>, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>2</sup>, según texto aplicable al caso de autos<sup>3</sup>, señala que para efectos de determinar el ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia a que se refiere el inciso a) del artículo 32-A de la ley, estas normas se aplicarán cuando se configuren los supuestos previstos en los numerales 1, 2 y 3 del inciso a) del artículo 32-A de la ley.

Que el artículo 110 del citado reglamento<sup>4</sup>, disponía en el inciso c) de su numeral 1 que a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se tendrá en cuenta las características de las operaciones en el caso de transacciones que impliquen la enajenación, arrendamiento, o cualquier otra modalidad de cesión en uso de bienes tangibles, elemento tales como: i) Las características físicas, ii) Calidad y disponibilidad del bien y iii) volumen de la oferta. Por su parte, el inciso a) del mismo numeral, refiere que en caso se trate de transacciones financieras, deberá considerarse elementos tales como: i) El monto del principal; ii) Plazo o periodo de amortización; iii) Garantías, iv) Solvencia del deudor; v) Tasa de interés; vi) monto de comisiones; vii) Calificación de riesgo; viii) País de residencia del deudor; ix) Moneda; x) Fecha; y xi) Cualquier otro pago o cargo que se realice o practique en virtud de las mismas.

Que es de consideración lo mencionado en los numerales 2, 3, 4 y 5 del aludido artículo 110, los cuales señalan que también se debe tener en cuenta: 2) Las funciones o actividades económicas, considerando las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos en el desarrollo del negocio; 3) Términos contractuales; 4) Circunstancias económicas que pueden ser relevantes para calificar como comprables a dos mercados y 5) Estrategias de negocios.

Que con relación al método de valoración más apropiado que refleje la realidad económica de la operación, el artículo 113 del Reglamento de Ley de Impuesto a la Renta establece pautas que deben considerarse. Por tanto, el mejor método deberá: a) Ser compatible con el giro de negocios, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; b) Cuenten con mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Que el numeral 1 del inciso a) del artículo 113 del reglamento de la ley establece que el método del Precio comparable no controlado es un método que compatibiliza con operaciones de compraventa de bienes sobre los cuales existen precios en mercados nacionales o internacionales y con prestaciones de servicios poco complejas. Indica que no compatibiliza con aquellas operaciones que impliquen la cesión definitiva o el otorgamiento de la cesión en uso de intangibles valiosos. Refiere que tampoco compatibiliza con aquellas operaciones en las cuales los productos objeto de la transacción no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen y cuando tratándose de bienes intangibles no significativos o no valiosos, éstos no sean iguales o similares.

<sup>1</sup> En adelante, "lineamientos de la OCDE".

<sup>2</sup> Aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF.

<sup>3</sup> Texto del artículo 108 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo Nº 190-2005-EF.

<sup>4</sup> Según texto antes de la modificación dispuesta por el Decreto Supremo Nº 258-2012-EF.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que en relación con los artículos 114 y 115 de reglamento hacen referencia a la construcción de un rango de precios, así como la aplicación del rango intercuartil. En efecto, el artículo 114 del reglamento establece que: "se deberá obtener un rango de precios (...) cuando existan dos o más operaciones comparables y cuando de la determinación del precio que hubiesen utilizado partes independientes, no resulte un precio (...) exacto, sino solo se produzca una aproximación a esas operaciones y circunstancias comparables". Adicionalmente, dicho artículo señala que "si el valor convenido entre las partes vinculadas se encuentra dentro del referido rango, aquel se considerará como pactado a valor de mercado. Si, por el contrario, el valor convenido se encontrara fuera del rango y, como consecuencia de ello, se determinará un menor impuesto a la renta, en el país y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango". Por tanto, el rango será ajustado mediante la aplicación del método intercuartil. Por otro lado, el artículo 115 de dicho reglamento brinda las pautas para el cálculo de la mediana y del rango intercuartil a partir de la información suministrada.

Que en la Resolución N° 07944-9-2019 se puede observar que este Tribunal considera que para el análisis de operaciones de ingresos omitidos por intereses presuntos en el caso de préstamos otorgados a una empresa vinculada, el valor de mercado debe determinarse de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, siendo necesario que se acredite en el procedimiento de fiscalización una debida comparación de operaciones iguales o similares a efectos de establecer de la manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que, mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificada el 29 de mayo de 2012 (folios 1288 a 1296), la Administración informó a la recurrente que en su Ficha R.U.C., así como en la Ficha R.U.C. de \_\_\_\_\_ se verificó que contaban con el mismo representante legal, este es, \_\_\_\_\_ así mismo, que \_\_\_\_\_ según la Ficha R.U.C de la recurrente, era su representante legal y su gerente general, determinándose con ello que se trataba de una empresa y persona vinculadas a la recurrente de conformidad con el artículo 24 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que agrega que respecto a \_\_\_\_\_ se verificó en el Libro Mayor de la recurrente que los saldos de la Cuenta Contable 16103 – Financiamiento al 1 de enero de 2007 ascendían a S/. 1 935 342,43 y al 31 de diciembre de 2007 ascendían a S/. 590 208,81, sin embargo, después de haber verificado el análisis del movimiento de dicha cuenta al 31 de diciembre de 2007, se determinó que su saldo en realidad ascendía a S/. 2 500 527,62, debido a que en el mes de julio de 2007 efectuó un canje o compensación de deuda por el importe de S/. 1 910 318,81, siendo que según la NIC 1 no correspondía que compensase parte de su deuda por cobrar a su vinculada con sus pasivos, determinando un nuevo saldo que ascendió a S/. 2 500 527,62, asimismo, en cuanto a \_\_\_\_\_ su gerente general, señala que se verificó que el 1 de diciembre de 2007 le efectuó un préstamo de S/. 120 000,00, el que se encontraba contabilizado en la Cuenta Contable 14201 -

Que refirió que al tratarse de préstamos de dinero realizados entre empresas y/o personas vinculadas domiciliadas, en los que no se pactaron intereses, debían aplicarse las Normas de Precios de Transferencias reguladas en el artículo 32 - A de la Ley de Impuesto a la Renta, a fin de determinar el valor de mercado de dichas transacciones, por lo que según se aprecia del detalle de los Anexos N° 5 al N° 7 (folios 1280 a 1282), se determinó una omisión de S/. 207 173,19, que debía ser adicionada a la base imponible del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

Que, concluyó que, en atención a lo expuesto, le solicitó a la recurrente que presentara el descargo a la observación formulada.

Que, en respuesta, con escrito de 8 de junio de 2012 (folios 910 a 937), la recurrente señala que para los préstamos entre partes vinculadas, la norma ha establecido un procedimiento para determinar el valor de mercado, sin embargo, el auditor no ha seguido tal procedimiento, que el artículo 32 de la Ley de Impuesto a la Renta señala que para la prestación de servicios, el valor será el de mercado y para el caso de las transacciones entre vinculadas, el valor de mercado lo constituirán los precios que hubieran sido acordados entre partes independientes, en transacciones comparables, en condiciones iguales o



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

similares, esto es, que primero se analizaran los préstamos que se hubiera realizado a empresas no vinculadas, análisis que el auditor no realizó y que teniendo en cuenta que los préstamos que otorgó se realizaron a título gratuito y a título oneroso, el auditor debió considerar como comparables aquellos préstamos realizados por las entidades financieras menos onerosos, esto es, préstamos con el interés más bajo, pues si se utiliza como comparable los préstamos a título oneroso otorgados por las entidades financieras, se estaría generando una distorsión en la determinación del valor de mercado.

Que refiere que luego se debió analizar si dichas transacciones eran comparables, tomando en cuenta el segundo párrafo del inciso d) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, sin embargo, el auditor no tomó en cuenta las características de cada préstamo, tales como monto del capital, el plazo, las garantías ofrecidas, el tipo de crédito, la clasificación del deudor, entre otros, sino solo ha tenido en cuenta de modo general el interés que cobran las entidades del sistema financiero, precisando que las transacciones realizadas por las entidades financieras no son comparables debido a que las características de estas, las funciones o actividades económicas son totalmente distintas y que las diferencias encontradas entre los préstamos otorgados por las entidades financieras y el préstamo otorgado por su empresa eran evidentes, sin embargo, estas podrían haber sido eliminadas a través de ajustes razonables, lo que no hizo el auditor pese a que la norma se lo exige.

Que, adicionalmente, señala que el reparo formulado carece de una falta de motivación evidente pues como no explica los procedimientos utilizados, debiendo tenerse en cuenta que en el préstamo a la empresa si se ha pactado una tasa de interés, situación que no se dio con el préstamo otorgado al

Que concluyó que, por lo antes expuesto, al no haberse seguido el procedimiento establecido para determinar el valor de mercado, deduce su nulidad de conformidad con el artículo 109 del código Tributario.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° cerrado el 11 de abril de 2013 (folios 1258 a 1277), la Administración dejó constancia de lo señalado y presentado por la recurrente e indicó que aquella cuestionó el procedimiento legal seguido para determinar el valor de mercado de los intereses que debió cobrar a sus empresa y persona vinculada, precisando que las empresas del sistema financiero no resultaban empresas comparables para determinar el valor de mercado de las operaciones realizadas con sus vinculadas y que no se tomó en cuenta que con si se pactaron intereses, sin embargo, en la documentación presentada por aquella se estableció que los préstamos materia de autos no originaron el pago de intereses, pues de la revisión de sus libros contables se verificó que no contabilizó intereses producto de los préstamos efectuados ni adicionó ingresos a su declaración jurada del Impuesto a la Renta por intereses en aplicación de las reglas de valor de mercado.

Que, asimismo, agregó que aplicó el Método de Precio No Controlado, consistente en la comparación de la tasa de interés pactada entre las partes vinculadas con las tasas de interés anuales activas para préstamos a largo plazo (mayor a 360 días) en el sistema bancario peruano durante el ejercicio 2007, en la moneda de dólares americanos, publicadas en la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS, precisando que utilizó la tasa de préstamos a largo plazo debido a que verificó que la deuda contraída con provenía del ejercicio 2006 y al 31 de diciembre de 2007 aún mantenía saldos por cobrar, esto es, el préstamo otorgado a dicha empresa tenía un plazo mayor a un año, asimismo, que utilizó la moneda de dólares americanos por ser la moneda a través de la cual se otorgan los créditos y que en el caso de utilizó la tasa de interés que se determinó para por cuanto la misma se calculó en base a las tasas de interés más bajas publicadas en la SBS.

Que precisó que si bien la recurrente señala que sí pacto intereses con la empresa no adjuntó ningún medio probatorio que sustentara dicho alegato, tales como contratos de mutuo, copia de libros contables, entre otros, donde constasen anotados los asientos contables por los ingresos generados por intereses provenientes del préstamo a la referida empresa, asimismo, tampoco presentó copias de los comprobantes de pago girados a favor de dicha empresa por los intereses cobrados.



# Tribunal Fiscal

N° 01369-13-2024

Que, en atención a lo expuesto, determinó que dado que la recurrente no pactó tasa de interés en los préstamos con sus vinculadas, no se encuentra dentro del rango intercuartil formado por las tasas de interés que terceros pactaron en préstamos en condiciones similares, por lo que se mantenía el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que, en autos se aprecia que, según el Anexo N° 5 del Requerimiento N° (folio 1282) y el Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 1548 a 1559), la Administración determinó ingresos omitidos por préstamos otorgados a partes vinculadas por el importe de S/ 1 935 342,43 y por el importe S/. 120 000,00, calculando dichos importes sobre los desembolsos realizados de enero a noviembre de 2007, para lo cual utilizó como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones en moneda extranjera (dólares) del Sistema Financiero Nacional, conforme con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 1281), tal como se puede observar en el siguiente cuadro:

## CUENTA 16103 -

Meses 2007	Saldo Mensual (S/)	Saldo Mensual (US\$)	Tasa Anual (Mediana) <sup>5</sup>	Interés a valor de mercado (US\$)	Interés a valor de mercado (S/)
	(C) = (A) + (B)	(E)	(F)	(H) = (G) * (E)	(J) = (H) * (I)
Enero	1 935 342,43	604 416,75	10,11%	5 092,21	16 305,26
Febrero	1 932 312,78	605 930,63	9,62%	4 857,54	15 490,71
Marzo	1 928 071,26	605 550,02	10,64%	5 369,21	17 095,57
Abril	1 943 603,03	612 737,40	9,15%	4 672,12	14 819,97
Mayo	1 913 331,93	602 434,49	9,26%	4 648,79	14 764,54
Junio	1 908 510,94	602 243,91	10,14%	5 088,96	16 126,92
Julio	1 910 318,81	603 767,01	9,96%	5 011,27	15 855,65
Agosto	2 532 848,45	800 268,07	9,76%	6 508,85	20 600,50
Setiembre	2 532 848,45	820 488,65	8,90%	6 085,29	18 785,29
Octubre	2 532 848,45	843 720,34	8,82%	6 201,34	18 616,44
Noviembre	2 532 848,45	844 001,48	8,45%	5 943,18	17 835,47
Diciembre	2 500 527,62	835 179,57	9,56%	6 653,60	19 920,87
TOTAL REPARO				66 132,36	206 217,19

## CUENTA 144201 -

Meses 2007	Saldo Mensual (S/)	Saldo Mensual (US\$)	Tasa Anual (Mediana)	Interés a valor de mercado (US\$)	Interés a valor de mercado (S/)
	(C) = (A) + (B)	(E)	(F)	(H) = (G) * (E)	(J) = (H) * (I)
Diciembre	120 000,00	40 080,16	9,56%	319,31	956,00
TOTAL REPARO				319,31	956,00

Que, en el presente caso, se verifica que la recurrente no cuestiona la existencia de vinculación que tiene con por lo que la controversia se centra en determinar si

<sup>5</sup> El segundo párrafo del artículo 114 señala que "(...) si el valor convenido se encontrara fuera del rango y como consecuencia de ello se determinará un menor Impuesto a la Renta en el país, y en el ejercicio respectivo, el valor de mercado será la mediana de dicho rango". De esa manera, se determina el interés que debió haberse cobrado, en base a la mediana del rango intercuartil de tasas de mercado.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

el valor de mercado asignado a las tasas de interés por aplicación de las normas de precios de transferencia se encuentra arreglado a ley.

Que, tal como se aprecia en el Requerimiento N° y su resultado, en los libros y registros contables se observó que en la Cuenta Contable 16103, la recurrente registró préstamos de dinero otorgado a la parte vinculada durante enero a diciembre de 2007 por un monto de S/. 1 935 342,43 y en la Cuenta Contable 14201 registró un préstamo de dinero a la parte vinculada en diciembre de 2007 por un monto de S/. 120 000,00 y, según lo verificado, no reconoció intereses, lo cual se evidencia de la documentación presentada por aquella, en la cual se estableció que los referidos préstamos no originaron el pago de intereses, pues en sus libros contables se verificó que no contabilizó intereses producto de dichos préstamos, ni adicionó ingresos a su declaración jurada del Impuesto a la Renta por intereses, lo cual no se aprecia que haya sido desvirtuado por la recurrente.

Que, por tanto, habiéndose determinado la existencia de operaciones de préstamo entre partes vinculadas en la que no se pactó tasa de interés alguna y que, por ende, calificaban como operaciones a título gratuito, corresponde verificar la correcta aplicación de las normas de precios de transferencia, según lo indicado en las normas vigentes durante dicho ejercicio.

Que, según el Requerimiento N° (folio 1294), la Administración, a fin de determinar los intereses a valor de mercado por el préstamo efectuado utilizó como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones en moneda extranjera (dólares) del Sistema Financiero Nacional, específicamente del Banco del Trabajo, BBVA Banco Continental, Banco de Comercio, Banco de Crédito del Perú, Banco Financiero, Banco Internamericano, Scotiabank Perú, Citibank Perú, Interbank, Mibanco y HSBC Bank Perú, sobre la base de la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 1281). A partir del promedio de las tasas de interés anuales de los citados bancos, se elaboró un rango de precios (de tasas de interés), determinando, en consecuencia, el rango de precios que a su consideración correspondería a las tasas de interés pactadas en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes. En base al referido rango de precios, la Administración comparó las tasas de interés del préstamo otorgado por la recurrente a sus partes vinculadas, estableciendo a partir de ello el reparo analizado en este extremo (folio 1280).

Que, tal como refiere el inciso d) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, para determinar el valor de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, correspondía considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros, o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo, en todo caso, tratarse de transacciones comparables, que serían tales cuando se hubieran llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no podrán afectar materialmente el precio y, en caso de que existan, deberán ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que dichas normas han previsto que, para determinar si las transacciones son comparables, deberá tenerse en cuenta –en función del método de valoración seleccionado– los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la transacción a analizar, como por ejemplo, las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones por cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; así como las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que, en el caso materia de análisis, se aprecia que, para hallar el valor de mercado de las operaciones observadas, la Administración utilizó el método del PCNC, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables, tal como señala el inciso e) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que en la medida que las operaciones observadas corresponden a préstamos de dinero en los que el precio o monto de la contraprestación son los intereses, la aplicación del método del PCNC, en este caso, implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo materia de análisis.

Que, como se ha señalado, la Administración obtuvo las tasas de interés comparables sobre la base del análisis de las tasas de interés activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional de bancos locales, según la información obtenida de la página web de la SBS, en la cual se aprecia que corresponden a tasas de interés promedio de carácter referencial.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 05608-1-2017 y N° 00385-10-2019, que para efectos de la aplicación del método del PCNC, esta implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo, para lo cual no es suficiente para la comparabilidad el elemento de los plazos de los préstamos y su calificación como créditos comerciales, sino que deben evaluarse, para cada una de las transacciones, las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, entre otras circunstancias.

Que, como se ha señalado, la Administración consideró como elementos en su análisis de comparabilidad el tipo de moneda y el plazo de los préstamos, determinando sobre esa base un rango de tasas de interés que consideró como valor de mercado; no obstante, según el criterio antes citado, debió considerar para dicho análisis las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, los montos de los préstamos, la existencia o no de garantías, la solvencia y la calificación crediticia del sujeto deudor, entre otras, los cuales influyen en la determinación de las tasas de interés.

Que, en tal sentido, no está acreditado que la Administración hubiera efectuado una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, según lo dispuesto en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo no se encuentra sustentado y, habida cuenta que esta instancia no cuenta, ni puede acceder a la información necesaria para proceder a realizar un correcto análisis de comparabilidad, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que, estando a lo antes expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás cuestionamientos esgrimidos por la recurrente relacionados al citado reparo.

## *Por gastos inherentes a renta inafecta (Drawback)*

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 945, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificatoria introducida por la Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo, entre otros.

Que, conforme al inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, 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 y en los casos en que no se pudiera



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

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, el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, señala 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.

Que en la Resolución N° 3205-4-2005 de 20 de mayo de 2005, este Tribunal estableció que los ingresos obtenidos como producto del Drawback no se encontraban afectos al Impuesto a la Renta, dado que no calificaban en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni derivaban de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten el nacimiento de obligaciones tributarias.

Que en las Resoluciones N° 01869-1-2006 y N° 5979-2-2004, este Tribunal señaló que la figura jurídica de la "inafectación" debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y por ende no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

Que, este Tribunal, en la Resolución N° 17626-2-2013, ha señalado que, conforme con la Resolución N° 03205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto de Drawback se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que se consideraran para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Que en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y N° 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 indirecto 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 mediante el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificado el 29 de mayo de 2012 (folios 1278 a 1296), la Administración informó a la recurrente que en sus libros y registros contables, documentación e información exhibida, así como en el Estado de Ganancias y Pérdidas se constató que registraba y declaraba como únicos ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta la Restitución de Derechos Arancelarios – Drawback de S/. 170 850,00, calificado en su contabilidad como ingreso inafecto del referido impuesto.

Que agregó que identificó los ingresos y los costos atribuidos a estos, diferenciando las rentas gravadas resultantes y las rentas inafectas que fluían de la contabilidad, como se detalla en el Anexo N° 8 (folio 1279), asimismo, precisó que verificó que no registró rentas exoneradas del Impuesto a la Renta y que registró gastos comunes tanto para las rentas gravadas como para las rentas inafectas, sobre los cuales se debía aplicar el procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues en la contabilidad no se identificó o imputó directamente gastos a las rentas gravadas o rentas inafectas.

Que, por lo tanto, señaló que según el detalle del Anexo N° 9 (folio 1278) los gastos comunes ascendieron a S/. 890 717,00 sobre los cuales se aplicó el 85,27%, establecido de acuerdo con el procedimiento del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, obteniéndose la parte de gastos comunes inherentes a la renta inafecta, ascendente a s/. 131 195,00, el



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

que constituye el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por lo que le solicitó que presentara sus descargos respectivos.

Que, en respuesta, con escrito de 8 de junio de 2012 (folios 910 a 937), la recurrente señaló, entre otros, que la Administración genera que se determine un menor costo de ventas de los bienes exportados, lo cual genera una mayor imposición con el Impuesto a la Renta, situación que resulta equivalente a no reconocer la inafectación de parte de los ingresos del Drawback, pues a menor costo de venta de los bienes exportados, mayor margen de utilidad, por lo tanto, el Impuesto a la Renta que no debió afectar los montos devueltos por mandato legal por efectos del Drawback, termina afectando los resultados a través de la operación de exportación, creando una carga contributiva de la que fue liberado en un primer momento.

Que agrega que en el ordenamiento jurídico los ingresos obtenidos a través del Drawback no califican bajo el concepto de renta gravada, pues estos no se basan en la restitución de derechos arancelarios, sino de un subsidio, además, no se establece obligación alguna para los contribuyentes a efectos de reparar el costo de los insumos para efectos de determinar el costo computable de los bienes a exportar, entre otros.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° cerrado el 11 de abril de 2013 (folios 1260 a 1275), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en el referido escrito e indicó que aquella no cuestiona el procedimiento de prorrata aplicado, el importe de los gastos comunes determinados, el porcentaje aplicado a los mismos ni que en el ejercicio 2007 se hubiera obtenido renta inafecta, limitándose a cuestionar que los derechos arancelarios cargados inicialmente al costo de adquisición por la obtención del Drawback, implican la reversión o extorno de dicho costo, reflejándose en un menor costo de ventas y, por ende, en los resultados del ejercicio, sin embargo, carece de sentido pronunciarse al respecto, debido a que el reparo no se ha realizado por dicho motivo, esto es, por el extorno del costo por devolución de derechos arancelarios, precisando que, en el presente caso, no se encuentra en discusión la naturaleza de la restitución de tributos derivado de un Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios - Drawback, sino más bien la procedencia de su inclusión en el procedimiento para el cálculo de la proporcionalidad del gasto, conforme lo indica el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que en el ejercicio 2007, se encontraba vigente el texto sustituido por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, que modificó el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, si bien a la fecha del procedimiento de fiscalización ya se encontraba vigente el Decreto Supremo N° 281-2010-EF que precisaba los alcances del inciso p) del artículo 21 del referido reglamento, ya se había definido su interpretación respecto del alcance de dicho inciso con el Informe N° 068-2010-SUNAT/2B0000, en el que se indicó que el Decreto Supremo N° 281-2010-EF no hizo más que confirmar la inclusión en el cálculo de la prorrata del gasto a los ingresos por Drawback al establecer que lo dispuesto por el mencionado texto tenía carácter de precisión; por lo tanto, su aplicación era de cumplimiento obligatorio para el periodo materia de fiscalización, asimismo, ya se había publicado el Decreto Supremo N° 008-2011-EF, que modificó el mencionado Decreto Supremo N° 281-2010-EF.

Que, por tanto, concluyó que en el detalle de los Anexos N° 2 y N° 3 (folios 1258 y 1259) se mostraba el procedimiento de prorrata, por lo que se determinó un reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por el monto de S/. 86 035,00, precisándose que si bien en el Requerimiento N° se indicó que el reparo ascendía a S/. 131 195,00, a los ingresos y gastos comunes se estaban deduciendo los reparos efectuados en el procedimiento de fiscalización, según el siguiente detalle:

## **Detalle de la determinación de gastos inherentes a rentas comunes**

Rentas Brutas Gravadas (1)	S/ 1 343 467,00
Rentas Brutas Inafectas (2)	S/ 170 850,00





# Tribunal Fiscal

Nº 01369-13-2024

Total rentas brutas gravadas, inafectas y exoneradas S/ 1 514 317,00

- (1) Renta obtenida de los ingresos brutos gravados en el ejercicio 2007: Ventas netas (incluyendo adiciones por los reparos y observaciones que afectaron a los ingresos) – costo de ventas + ingresos financieros + otros ingresos gravados = S/ 1 343 467,00
- (2) Renta obtenida de ingresos inafectos: Drawback = S/ 170 850,00

Que el cálculo de la prorrata es de la siguiente forma:

$$\frac{\text{Rentas Brutas Gravadas}}{\text{Rentas Brutas Gravadas e Inafectas}} = \frac{\text{S/ 1 343 467,00}}{\text{S/ 1 514 317,00}} = 88,72\%$$

Que, como se indicó, el porcentaje calculado se aplicaría a los gastos ascendentes a S/ 762 567,00, reparando la Administración el importe de S/ S/. 86 035,00 como gasto no deducible, al amparo de lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en ese sentido, cabe indicar que tal como ha señalado este Tribunal en la Resolución Nº 03205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto del Régimen del Drawback no califican como renta de acuerdo con lo dispuesto en las normas del referido tributo, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, así como tampoco derivan de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones<sup>6</sup>.

Que, asimismo, es pertinente precisar que, en diversos pronunciamientos de este Tribunal, como los contenidos en las Resoluciones Nº 01869-1-2006 y 05979-2-2004, entre otros, se ha señalado que la figura jurídica de la “inafectación” debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y, por ende, no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

Que, este Tribunal, en las Resoluciones Nº 11777-2-2014 y Nº 02462-3-2017, 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 recibido y, en tal sentido, no resulta correcto interpretar que cuando el contribuyente obtiene la restitución de los derechos arancelarios, debe excluir el importe restituído del costo de ventas de los bienes vendidos.

Que atendiendo a que los ingresos obtenidos por la recurrente como producto del Drawback, calificaban como inafectos al Impuesto a la Renta y, estando a que la recurrente obtuvo rentas gravadas, resultaba correcto que la Administración los hubiera considerado para la determinación del porcentaje<sup>7</sup> a aplicar a los gastos comunes incurridos durante el ejercicio 2007, toda vez que la recurrente no identificó que gastos eran imputables a cada una de las rentas obtenidas, conforme se advierte en los Anexos Nº 2 y Nº 3 al Resultado del Requerimiento Nº careciendo de sustento lo sostenido en el sentido que el Drawback no tenía calidad de renta inafecta, por lo que la prorrata determinada por la Administración se ajusta a ley, en consecuencia, el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que, sin perjuicio de lo indicado en el considerando anterior, se advierte un error en el cálculo de la prorrata, debido a que a efectos de calcular la renta bruta gravada la Administración incluyó, en las ventas netas, entre otros, la adición que afectó a los ingresos correspondiente al reparo por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los préstamos efectuados a por el monto de S/. 207 174,00, sin embargo, como se indicó

<sup>6</sup> Criterio señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 0616-4-99, que constituye precedente de observancia obligatoria.

<sup>7</sup> Porcentaje= Renta bruta gravada/Total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

precedentemente dicho reparo fue levantado, en tal sentido, procede disponer que la Administración efectúe la reliquidación del monto reparado considerando lo antes indicado.

Que, asimismo, a efectos de calcular los gastos comunes, disminuyó las adiciones que los afectaron, entre otros, la correspondiente a la observación por servicios que corresponden a operaciones no sustentadas ascendente a S/. 20 742,00, en forma duplicada, según se aprecia en el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1258), por lo que debe excluirse de dicho cálculo, en tal sentido, procede disponer que la Administración efectúe la reliquidación del monto reparado considerando lo antes indicado.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que los ingresos por acogimiento al Drawback recién son considerados como inafectos para la determinación de la prorrata de los gastos comunes a partir del ejercicio 2011, dado que si bien la modificación del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a través del Decreto Supremo N° 281-2010-EF<sup>8</sup>, nació como norma de precisión, a través del Decreto Supremo N° 008-2011-EF<sup>9</sup>, se eliminó dicho carácter de precisión, cabe indicar que dicho alegato carece de sustento, puesto que si bien a través de tal incorporación se establecieron los alcances de la renta inafecta, los citados decretos supremos no regularon ningún tratamiento especial a los ingresos provenientes del Drawback y dado que con anterioridad a la dación de dichas normas, no solo la Administración con el Informe N° 068-2010-SUNAT/2B0000, sino también este Tribunal, mediante la Resolución N° 3205-4-2005, señaló que dichos ingresos se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, y que estos debían considerarse para la determinación de los gastos comunes.

Que habiéndose levantado el reparo por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los préstamos efectuados a y mantenido el reparo por gastos inherentes a renta inafecta (Drawback), corresponde que la Administración reliquide la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° , teniendo en cuenta lo antes señalado.

**Resoluciones de Determinación N°  
las Ventas de enero a diciembre de 2007**

**– Impuesto General a**

## **Débito Fiscal**

*Por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada*

*julio de 2007*

Que, según el inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada ley, se entiende por prestación de servicios, toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que el inciso b) del artículo 13 de la referida ley dispone que, en el caso de la prestación o utilización de servicios, la base imponible está constituida por el total de la retribución.

Que, asimismo, el inciso c) del artículo 4 de la norma en mención, aplicable al presente caso, referido al nacimiento de la obligación tributaria, establece que en la prestación de servicios, ésta nace en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

<sup>8</sup> Publicado el 31 de diciembre de 2010.

<sup>9</sup> El tercer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 281-2010-EF y modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF, estableció que se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, a su vez, los incisos c) y d) del numeral 1 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 130-2005-EF, establece en relación al nacimiento de la obligación tributaria, que se entiende por fecha en que se percibe un ingreso o retribución, la de pago o puesta a disposición de la contraprestación pactada, o aquella en la que se haga efectivo un documento de crédito, lo que ocurra primero, asimismo, se entiende por fecha en que se emita el comprobante de pago a la fecha en que, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, éste debe ser emitido o se emita, lo que ocurra primero.

Que, según el punto 1.2 del numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 176-2006/SUNAT, están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, que presten servicios a favor de un tercero a título gratuito u oneroso.

Que, por otro lado, el numeral 5 del artículo 5 del aludido reglamento, señala que en la prestación de servicios, la entrega del comprobante de pago se efectuará cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero: i) La culminación del servicio; ii) La percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido y iii) El vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Que, según las normas glosadas se tiene que, para el caso de la prestación de servicios, el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, se produce en la fecha en que se percibe la retribución, la fecha en que se emite efectivamente el comprobante de pago, o la fecha en que éste debe ser emitido de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, lo que ocurra primero.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificada el 29 de mayo de 2012 (folios 1288 a 1296), la Administración informó a la recurrente que de la revisión de su documentación verificó que había efectuado un préstamo a su empresa vinculada por el importe de US\$ 500 000,00, el que ha sido desembolsado en partes, tal como figura en el contrato de mutuo de 22 de octubre de 2006, en el que el deudor se comprometió a efectuar la devolución del capital y sus intereses respectivos, asimismo, en el cronograma del referido contrato verificó que en el ejercicio 2007 el deudor debió pagar dos cuotas, la primera el 20 de junio de 2007 y la segunda el 20 de diciembre de 2007.

Que observó que el 22 de junio de 2007 la empresa \_\_\_\_\_ efectuó el primer pago a la recurrente por el importe de S/. 244 999,00 mediante depósito en su cuenta bancaria del BBVA Banco Continental, tal como figura en su Libro Mayor de junio de 2007, verificándose que dicho importe corresponde al pago de capital e intereses, sin embargo, se aprecia en el referido Libro Mayor que en junio de 2007 se anotó en la Cuenta Contable 16104 - Por Cobrar a \_\_\_\_\_ el monto de S/. 128 250,60 y en julio de 2007 se anotó en la Cuenta Contable 77101 - Intereses por Préstamos Otorgados el monto de S/. 94 198,15, apreciándose además que la facturación por dichos intereses se realizó julio de 2007.

Que refiere que según el cronograma de pagos del contrato de mutuo, la primera cuota venció el 20 de junio de 2007, por lo que el interés venció en dicha fecha y el pago se realizó en junio de 2007, sin embargo, la recurrente facturó los intereses en julio de 2007, por lo que de acuerdo con el inciso c) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, correspondía considerar el nacimiento de la obligación tributaria de dichos intereses en junio de 2007 por el monto de a S/. 94 496,43 (US\$ 29 828,42 con el tipo de cambio de 20 de junio de 2007 por S/. 3,168).

Que, por lo expuesto, solicitó a la recurrente que sustentara el diferimiento del ingreso por los intereses cobrados a su empresa vinculada \_\_\_\_\_ en julio de 2007.

Que, con escrito de 8 de junio de 2012 (folios 910 a 937), la recurrente refirió que en el estado de cuenta de junio de 2007 no se podía constatar ningún pago por el monto de US\$ 35 495,00, por lo que de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

conformidad con la Ley de Impuesto General a las Ventas, lo que ocurrió primero fue la emisión del comprobante de pago en julio de 2007, no existiendo el diferimiento de ingresos de los intereses pues estarían correctamente declarados y, si bien se hace mención al contrato de mutuo, en su cronograma se verifica que existen dos cuotas a pagar, esto es, 20 de junio de 2007 y 20 de diciembre de 2007, la que asciende a US\$ 29 720,49 más intereses, por lo que debió existir un depósito aproximado de S/. 94 184,00 más el interés y no el monto de S/. 224 999,00 como señala la Administración.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° cerrado el 11 de abril de 2013 (folios 1258 a 1277), dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que si bien cuestiona la fecha de pago de los intereses señalando que se realizó con fecha posterior a la emisión del comprobante de pago, esto es julio de 2007, no acredita ello con documentos probatorios, tales como cheques, depósitos en cuenta, transferencia de fondos, libros contables y/o estados de cuenta bancarios.

Que agrega que como se indicó en su Libro Mayor, contabilizó el 22 de junio de 2007 la devolución del préstamo realizado a la empresa por el importe de S/. 224 999,00 cuyo depósito se efectuó en el BBVA Banco Continental, según se registró en la Cuenta Contable 10403 - Banco Continental, asimismo, la operación que se describe tiene como origen la transferencia de fondos a la recurrente por US\$ 71 000,00 de 22 de junio de 2007, tal como se aprecia en su estado de cuenta de junio de 2007.

Que refiere que el importe antes descrito se sustenta en su Libro Mayor con la anotación de la Cuenta Contable 12102 – Facturas por Cobrar por los montos S/. 94 526,20 y S/. 2 222,11 (US\$ 40 470,37 y US\$ 29 828,42) y la Cuenta Contable 16104 - Por Cobrar a el monto de S/. 128 250,60 (US\$ 701,21) las que suman un total de S/. 244 999,00 (US\$ 71 000,00), asimismo, el importe de los intereses de la primera cuota ascendió a S/. 94 198,15 (US\$ 29 828,42), tal como se aprecia en el mes de julio de 2007 en la Cuenta Contable 77101 – Intereses por Préstamos Otorgados.

Que, en atención a lo expuesto, concluyó que el nacimiento de la obligación tributaria se originó el 20 de junio de 2007, esto es, la fecha en la cual venció la primera cuota del cronograma de pagos del contrato de mutuo, independiente si el pago se realizara o no, por lo que reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio de 2007, aumentándolo por el monto de S/. 94 496,43 (US\$ 29 828,42) y el debido fiscal de julio de 2007, disminuyéndolo en S/. 94 198,15 (US\$ 29 828,42)

Que en el contrato de mutuo de 22 de octubre de 2006 celebrado entre la recurrente y (folios 275 y 276) se advierte que la primera de ellas otorgó un préstamo de US\$ 500 000,00, pactándose el pago de intereses compensatorios, estableciéndose un cronograma, en el cual se aprecia que la primera cuota estaba conformada por US\$ 29 720,49 más intereses y vencía el 20 de junio de 2007.

Que en la Factura 002 N° 00298 (folio 274), se aprecia que fue emitida por la recurrente a por los intereses según contrato de mutuo de 22 de octubre de 2006 por el monto de US\$ 29 828,42.

Que en autos se advierte que la recurrente devengó intereses a su favor por el préstamo efectuado, los que generan con su devengo<sup>10</sup> ingresos gravados de la tercera categoría<sup>11</sup> para efectos del Impuesto a la Renta, y, en consecuencia, calificaban como ingresos gravados con el Impuesto General a las Ventas al constituir una prestación de servicios por la cual se percibe un ingreso que se considera renta de tercera categoría, según el inciso c) del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

<sup>10</sup> Según el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Asimismo, el inciso a) del referido artículo, modificado por la Ley N° 29306, precisa que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; y que esta norma será de aplicación para la imputación de los gastos.

<sup>11</sup> Conforme con el inciso a) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería, de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización y, en general, de cualquier otra actividad que constituyera negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, al haberse devengado estos ingresos para efectos del Impuesto a la Renta, la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas se originó al vencimiento del plazo fijado para el pago de los intereses, oportunidad en la que debió emitirse el comprobante de pago respectivo, según el artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 3 del reglamento de la mencionada ley y el numeral 5 del artículo 5 del Reglamento de Comprobantes de Pago y, por consiguiente, corresponde incluir en el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de junio de 2007 el monto de S/. 94 496,43 (US\$ 29 828,42) y disminuir del debido fiscal de julio de 2007 en S/. 94 198,15 (US\$ 29 828,42), tal como lo hizo la Administración, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

*Por ventas omitidas derivadas de la aplicación de normas de precios de transferencia en los prestamos efectuados a de enero a diciembre de 2007*

Que, como se indicó precedentemente, no está acreditado que la Administración hubiera efectuado una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de las transacciones analizadas en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 no se encuentra sustentado.

Que, en tal sentido, el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007, por ventas omitidas derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en los prestamos efectuados a tampoco se encuentra efectuado  
con arreglo a ley, por lo que procede levantarlo y, por consiguiente, revocar a apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás argumentos señalados por la recurrente.

## **Crédito Fiscal**

*Por compras que corresponden a operaciones no sustentadas julio a diciembre de 2007*

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, aplicable al caso de autos, dispone que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, siempre que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo 37, modificado por Ley Nº 28991, respecto del principio de causalidad dispone que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que, en las normas glosadas, se advierte para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiéndose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05510-8-2013 y Nº 10673-1-2013, entre otras.



# *Tribunal Fiscal*

N° 01369-13-2024

Que, este Tribunal, en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y N° 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre éste y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada, en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que, según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que, asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y N° 0691-2-99, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ notificado el 29 de mayo de 2012 (folios 1288 a 1296), la Administración informó a la recurrente que observaba los comprobantes detallados en el Anexo N° 2 (folio 1285), debido a que no se desprendía quienes realizaron los servicios detallados en estos y al no haberse sustentado los servicios detallados en estos, se reparaba el crédito fiscal contenido en estos, por lo que le solicito a la recurrente que sustentara tal observación.

Que, en respuesta, con escrito de 8 de junio de 2012 (folios 910 a 937), la recurrente señaló que respecto a las facturas emitidas por \_\_\_\_\_ consideraba que la Administración cometía un error al calificarlas como no reales debido a que estas contaban con el pago de detracciones y se encontraban bancarizadas, así como con los contratos respectivos, por lo que tenía los elementos suficientes para desvirtuar que estas no eran reales, sin embargo, a pesar de lo antes indicado aceptaba el reparo y procedería a realizar las respectivas declaraciones rectificatorias, entre otros.

Que, asimismo, con escrito de 5 de febrero de 2013 (folios 1106 a 1127), la recurrente reiteró que no estaba de acuerdo con el reparo realizado a \_\_\_\_\_ por los mismos fundamentos señalados anteriormente y agregó que respecto a la factura emitida por \_\_\_\_\_ adjuntaba como medio probatorio para el servicio notarial prestado copias de los documentos que fueron legalizados con el fin de sustentar el referido servicio.

Que, en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, cerrado el 11 de abril de 2013 (folios 1258 a 1277), la Administración dejó constancia de lo indicado y presentado por la recurrente y señaló que para sustentar la causalidad y necesidad del servicio prestado por \_\_\_\_\_ no era suficiente presentar los comprobantes de pago observados sino que debió adjuntar pruebas concretas, tales como, estudios, informes, reportes de personal que prestó al servicio, entre otra documentación, asimismo, en cuanto a los servicios de reparación y mantenimiento debió adjuntar documentación que acreditara el traslado, entrega y devolución de los equipos a ser reparados, un listado de detalles de los equipos indicando los lugares en los que se brindaron los servicios, una relación de los insumos que se utilizaron, entre otros.

Que concluyó que dado que la recurrente únicamente cumplió con presentar las facturas observadas más no documentación adicional que sustentase las operaciones detalladas en ellas, se reparaba el crédito fiscal sustentado en las facturas emitidas por \_\_\_\_\_.

Que, por otro lado, refiere que por la factura emitida por \_\_\_\_\_ la recurrente presentó un documento denominado "Copia Certificada del 29 de mayo de 2007", el que carecía de valor probatorio respecto del servicio observado, por cuanto no se correlacionaban la fecha de emisión del documento y la fecha de la factura observada, pues el referido documento se redactó dos meses antes, entre otros, por lo que se reparaba el crédito fiscal sustentado en la factura emitida por \_\_\_\_\_ por no acreditarse como contribuyó a la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente.

Que agregó que en el escrito presentado por la recurrente el 8 de junio de 2012, se podía desprender que aceptaba el reparo y que en su sistema informático verificó que el 8 de febrero de 2013 presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, reconociendo la observación efectuada



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

para dicho impuesto, sin embargo, no presentó las declaraciones juradas rectificatorias para el Impuesto General a las Ventas, a pesar de haber reconocido aquel, como se indicó precedentemente.

Que en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 1483 a 1490) se aprecia que la recurrente tiene como actividad económica "Pesca. Explot. Criaderos de Peces".

Que en el Anexo N° 02 al Requerimiento N° (folio 1285) y el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1258 a 1277), se aprecia que los comprobantes de pago observados fueron emitidos por y por por servicios notariales y servicios de reparación y mantenimiento, como por limpieza en pozas, en canales y reservorios, arreglo de canales y muros, relleno de canales, entre otros, por no sustentarse su causalidad, es decir, su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente generadora de renta.

Que si bien a efectos de sustentar la causalidad de las referidas adquisiciones, la recurrente presentó copias de los comprobantes de pago observados (folios 848, 853, 856, 859, 862, 865, 868, 871, 878, 882, 881, 874, 875, 885, 888 a 894 y 1024), estas no resultan suficientes dado que con su emisión no se encuentra acreditado el destino de tales servicios a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora, según los criterios jurisprudenciales expuestos.

Que si bien por las facturas emitidas por adjuntó la copia de los documentos denominados "Contratos de Locación de Servicios a Plazo Determinado" (folios 849, 850, 851, 852, 854, 855, 857, 858, 860, 861, 863, 864, 866, 867, 869, 870, 873, 872, 876, 877, 879, 880, 883, 884, 886 y 887), según el criterio expuesto en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y N° 10579-3-2009, entre otras, estos solo evidencian acuerdos de voluntades entre las partes, pero no el uso dado a los servicios adquiridos, en tal sentido, tal afirmación, por sí sola, no acredita que tales prestaciones de servicios estuvieran destinadas a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora.

Que las constancias de depósito de detracciones presentadas (folios 818 a 841), solo acreditan el cumplimiento del pago de dicha obligación administrativa, más no que las prestaciones de servicios estuvieran destinadas a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora.

Que los cheques emitidos a favor de los proveedores observados (folios 842 a 847), únicamente informan de los pagos que se habría realizado a dichos proveedores, mas no acreditan que las prestaciones de servicios estuvieran destinadas a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora.

Que si bien por la factura emitida por por "servicios notariales" adjuntó la copia certificada de un documento (folios 1021 a 1023), se aprecia que fue emitida el 29 de mayo de 2007, esto es, en fecha posterior a la factura observada, emitida el 21 de julio de 2007 (folio 1024), por lo que no se pueden vincular, así mismo, está, por sí sola, no acredita que tales prestaciones de servicios estuvieran destinadas a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora.

Que, en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación que acreditara que los servicios observados fueran destinados a sus operaciones gravadas, no sustentó el criterio de causalidad, a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante haber sido debidamente requerida para tal efecto, más aún cuando como se indicó precedentemente, presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, aceptando la misma observación respecto de tal impuesto, lo que resulta contradictorio, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que, con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que el reparo por compras que corresponden a operaciones no sustentadas está referido a gastos que no son causales, sin embargo, operaciones no causales y no sustentadas son totalmente diferentes, debido a que operaciones no sustentadas se refiere a la realidad de los gastos y se sustenta en el artículo 44 de la Ley de Impuesto General a las Ventas y las otras a operaciones no causales que se sustentan en el artículo 37 de la referida norma, por lo que al sustentar el reparo la Administración incurrió en confusión, que dado que se le debió comunicar el reparo en forma adecuada a fin que pudiera ejercer su derecho de defensa, lo que no sucedió, por lo que el procedimiento seguido por la Administración es nulo y en cuanto a que por las operaciones realizadas con el Notario si bien se le solicitó que sustentara la causalidad, el reparo no estaba referido a ello, sino a la realidad de dichas operaciones, por lo que el reparo no se encuentra debidamente motivado, lo que acarrea su nulidad, cabe señalar que en el Anexo



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 1258 a 1277), que forma parte de los fundamentos de los valores emitidos, se señaló expresamente que la recurrente debía sustentar la causalidad – necesidad de los gastos sustentados en los citados comprobantes de pago, no su fehaciencia o realidad, por lo que lo alegado carece de sustento.

Que, en cuanto a que en instancia de reclamación alegó dicha nulidad y en la apelada se omitió pronunciamiento al respecto, lo que también acarrea su nulidad, cabe indicar que la apelada señala expresamente que el reparo efectuado al crédito fiscal por compras que corresponden a operaciones no sustentadas julio a diciembre de 2007, se sustentó en el hecho que la recurrente acreditó que estuvieran vinculados a la generación de renta o el mantenimiento de la fuente generadora de renta, por lo que la nulidad deducida carece de sustento.

*Reparo a las exportaciones facturadas y exportaciones embarcadas de febrero a abril de 2007*

Que en las Resoluciones de Determinación Nº (folios 1737 a 1739), se aprecia que la Administración reparó las exportaciones facturadas y exportaciones embarcadas de febrero a abril de 2007, lo que no fue cuestionado por la recurrente, por lo que al verificarse autos que se encuentra arreglado a ley, procede confirmar la apelada en este extremo.

*Por aplicación de la prorrata*

Que el artículo 23 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, disponía que, para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realizase conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, debería seguirse el procedimiento que señalase el reglamento.

Que conforme con el numeral 6 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referido, establecía el procedimiento que deberían utilizar los sujetos que efectuasen conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, a efecto de determinar su crédito fiscal.

Que el numeral 6.1 del artículo 6 en mención señalaba que se contabilizarían separadamente la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones destinados exclusivamente a operaciones gravadas y de exportación, de aquellas destinadas a operaciones no gravadas. Solo podían utilizar como crédito fiscal el impuesto que hubiese gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones, destinados a operaciones gravadas y de exportación. Al monto que resultase de la aplicación del procedimiento señalado en los párrafos anteriores, se le adicionaría el crédito fiscal resultante del procedimiento establecido en el punto 6.2. del mismo artículo. Agregaba que los contribuyentes deberían contabilizar separadamente sus adquisiciones, clasificándolas en: i) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones gravadas y de exportación; ii) Destinadas a ser utilizadas exclusivamente en la realización de operaciones no gravadas, excluyendo las exportaciones; y iii) Destinadas a ser utilizadas conjuntamente en operaciones gravadas y no gravadas.

Que el numeral 6.2 del artículo 6 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, precisaba que cuando el sujeto no pudiese determinar las adquisiciones que hubieran sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal se calcularía proporcionalmente con el siguiente procedimiento: a) Se determinaría el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que correspondía el crédito; b) Se determinaría el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones; c) El monto obtenido en: a) se dividiría entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicaría por 100. El porcentaje resultante se expresaría hasta con dos decimales; y d) Este porcentaje se aplicaría sobre el monto del impuesto que hubiera gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgaban derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que el aludido numeral agregaba que la proporción se aplicaría siempre que en un periodo de 12 meses, incluyendo el mes al que correspondiese el crédito fiscal, el contribuyente hubiera realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que en la Resolución Nº 04472-3-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal es excepcional y sólo procede en los casos en los que el





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

contribuyente realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, y no pueda realizar la distinción del destino de sus adquisiciones; en ese sentido, procederá aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo del crédito fiscal cuando no sea posible discriminar el destino de las adquisiciones, es decir, si se utilizaron en operaciones gravadas y no gravadas.

Que en las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a diciembre de 2007 (folios 1901 a 1961), se aprecia que la recurrente realizó prorrata del crédito fiscal, al haber realizado operaciones gravadas y no gravadas con el impuesto.

Que en el Anexo N° 04 de las Resoluciones de Determinación N°

(folio 1652), se aprecia que la Administración, al haber realizado la recurrente operaciones gravadas y no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, realizó la prorrata del crédito fiscal de enero a diciembre de 2007 como consecuencia de los reparos efectuados al débito y al crédito fiscal, los cuales han sido analizados y algunos han sido levantados y otros han sido mantenidos en la presente instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo y disponer la reliquidación de la prorrata efectuada por la Administración.

*Saldo a favor del periodo anterior considerado en el Impuesto General a las Ventas de enero de 2007, saldo a favor materia de beneficio, saldo de percepciones y retenciones del Impuesto General a las Ventas*

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° notificado el 6 de febrero de 2013 (folios 1305 a 1314), la Administración le indicó a la recurrente que observaba los saldos arrastrables a enero de 2007, que efectuó una reliquidación de los saldos considerando los importes declarados respecto a la base imponible de ventas gravadas, ventas no gravadas, exportaciones facturadas, exportaciones embarcadas, crédito fiscal, percepciones y retenciones del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2004 a diciembre de 2006 y que la reliquidación de los saldos únicamente se realizó tomando como referencia la información declarada por la recurrente en sus declaraciones juradas de dichos periodos, tomándose los datos de la última declaración jurada rectificatoria presentada por cada periodo, según el detalle en el Anexo N° 4 (folio 1305).

Que precisa que la reliquidación se efectuó desde noviembre de 2004, pues se le realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2003 a octubre de 2004, en el cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N°

determinándose en dicho procedimiento saldos arrastrables para noviembre de 2004 por crédito fiscal el monto de S/. 44 876,00, saldo a favor materia de beneficio objeto de compensación y/o devolución el importe de S/. 1,00, por percepciones y retenciones del Impuesto General a las Ventas los importes de S/. 16 933,00 y S/. 0,00, respectivamente, asimismo, agregó que en dichos saldos determinados se consideró el resultado del procedimiento de reclamación resuelto mediante Resolución de Oficina Zonal N° que dejó sin efecto los reparos de Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2002 a noviembre de 2003.

Que agregó que producto de la reliquidación detectó que se devolvió indebidamente por saldo a favor materia de beneficios los importes de S/. 26 246,00, S/. 51 152,00 y S/. 22 917,00 en los periodos de marzo, julio y setiembre de 2005, asimismo, compensó indebidamente contra el saldo a favor materia de beneficio el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2005 por el importe de S/. 6 255,00, según el detalle en el Anexo N° 03 (folios 1307 y 1308), razón por la cual debía efectuar la devolución más los intereses moratorios y realizarse el pago de la sanción que corresponda.

Que, en respuesta, la recurrente, mediante escritos de 18 de febrero y 6 de marzo de 2013 (folios 1130 a 1142 y 1189 a 1197), señaló que existía falta de motivación en el Requerimiento N° debido a que detallaba los saldos a considerar del periodo de octubre de 2004, sin embargo, la reliquidación, en su Anexo N° 03, empezaba en noviembre de 2004 y no explica cómo determinó que existía una devolución indebida por el saldo a favor materia de beneficio de marzo, julio y setiembre de 2005, cuando el procedimiento de fiscalización era respecto de enero a diciembre de 2007.

Que refiere que no correspondía que la reliquidación se realizara desde el 2003, pues como se indicó, el procedimiento de fiscalización era respecto de enero a diciembre de 2007, que el procedimiento de fiscalización a que hace referencia la Administración fue solo respecto de noviembre de 2002 a octubre



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

de 2003, no considerándose ningún periodo del 2004, que si bien señala que el arrastre de saldos se realizó desde octubre de 2004, no consideró los saldos que se venían arrastrando desde periodos anteriores, determinando equivocadamente el límite de exportaciones y que, en el supuesto negado que la Administración tuviera razón en los saldos que ha determinado para la reliquidación, el ejercicio 2005, en el cual señala que se realizó la devolución indebida, se encuentra prescrito, por lo que no cabría la acción de determinar la obligación tributaria, ni la acción para exigir su pago ni aplicar sanciones de multa, de conformidad con el artículo 43 del Código Tributario.

Que agrega que con las Resoluciones de Intendencia N°

se realizaron las devoluciones del saldo a favor materia de beneficio, sin embargo, estos son actos que no han sido revocados por la Administración, entre otros.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° cerrado el 11 de abril de 2013 (folios 1297 a 1304), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que la reliquidación se efectuó a partir de noviembre de 2004, pues realizó un procedimiento de fiscalización de diciembre de 2003 a octubre de 2004, que culminó con la emisión de las Resoluciones de Determinación N° las que se encuentran apeladas ante este Tribunal, por dicho motivo se inició la reliquidación desde noviembre de 2004, pues su facultad de fiscalización hasta octubre de 2004 caducó con la emisión de dichas resoluciones de determinación, en donde se comunicaron los saldos arrastrables y la reliquidación se realizó considerando los resultados del referido procedimiento, pues en aquel se disminuyó el saldo a favor del contribuyente.

Que agrega que en atención al principio de ejecutoriedad los actos administrativos se presumen válidos en la medida que no sean revocados, por lo que las Resoluciones de Determinación N° a N° se presumen válidas, así como la determinación del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2003 a octubre de 2004 en ellas contenidas.

Que refiere que considerando lo señalado anteriormente y en base al análisis de la información que consta en la base de datos de la recurrente del control del saldo a favor del Impuesto General a las Ventas, la cual considera los saldos determinados en el procedimiento de fiscalización anterior, se desprende que, a octubre de 2004, como saldo arrastrable para noviembre de 2004, la recurrente tenía el importe de S/. 44 876,00, saldo a favor materia de beneficio objeto de compensación y/o devolución el importe de S/. 1,00 y percepciones y retenciones del Impuesto General a las Ventas los importes de S/. 16 933,00 y S/. 0,00, respectivamente

Que arguye que la reliquidación se realizó con el objeto de determinar el saldo arrastrable a enero de 2007 y comprendió los periodos noviembre de 2004 a diciembre de 2006, resultando que se le devolvió indebidamente por saldo a favor materia de beneficio los importes de S/. 26 246,00, S/. 51 152,00 y S/. 22 917,00 en los periodos de marzo, julio y setiembre de 2005, asimismo, compensó indebidamente contra el saldo a favor materia de beneficio el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2005 por el importe de S/. 6 255,00, respecto de lo cual se reserva su derecho de efectuar fiscalización por los periodos aludidos, con el objeto de girar las correspondientes resoluciones de determinación, asimismo, que no corresponde pronunciarse respecto a la prescripción de la deuda aludida por la recurrente debido a que no era objeto del presente procedimiento de fiscalización.

Que indica que, si bien la recurrente refiere que, al momento de determinar el límite del saldo a favor materia de beneficio de octubre de 2004, se omitió arrastrar el límite proveniente de ejercicios anteriores, ello no resulta atendible, debido a que los saldos determinados en octubre de 2004 no eran materia de evaluación en la citada auditoría, entre otros.

Que, en el presente caso, se verifica que la Administración, a fin de determinar el saldo a favor del periodo anterior considerado en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007, saldo a favor materia de beneficio y saldo de percepciones y retenciones de enero a diciembre de 2007, efectuó una reliquidación del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2004 a diciembre de 2006, tal como se aprecia en los Anexos N° 03 y N° 04 del Requerimiento N° (folios 1306 a 1310), precisando que, para noviembre de 2004, consideró los saldos determinados por los referidos conceptos en octubre de 2004 producto del procedimiento de fiscalización iniciado con Carta N° respecto del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2003 a octubre



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

de 2004, en el cual se emitieron las Resoluciones de Determinación N°  
(folios 1311 y 1312).

Que, al respecto, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 01809-5-2022 (folios 2201 a 2212), se declararon nulas las Resoluciones de Determinación N° en el extremo del reparo por diferencia entre las exportaciones embarcadas declaradas y las realizadas y se confirmaron los reparos al crédito fiscal por no haberse realizado la detracción correspondiente y por no acreditarse la cancelación con la utilización de los medios de pago, asimismo, se dispuso que la Administración reliquidase las deudas contenidas en dichas resoluciones de determinación, teniendo en cuenta lo señalado en la Resolución de Oficina Zonal N° que modificó las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2002 a noviembre de 2003, a efecto de establecer su incidencia en el saldo a favor del periodo anterior.

Que, en tal sentido, a efectos de establecer saldo a favor del periodo anterior considerado en el Impuesto General a las Ventas de enero de 2007, saldo a favor materia de beneficio y saldo de percepciones y retenciones de enero a diciembre de 2007<sup>12</sup>, corresponde que la Administración este a lo resuelto en el procedimiento contencioso iniciado respecto de las Resoluciones de Determinación N° al tener directa incidencia en el presente caso.

Que en el Anexo N° 05 a las Resolución de Determinación N° (folios 1661 y 1663), se aprecia que la Administración determinó que la devolución del saldo a favor materia de beneficio efectuada mediante la Resolución de Intendencia N° respecto de mayo de 2007, se realizó en exceso y siendo que, como se indicó precedentemente, en esta instancia se han confirmado unos reparos y levantado otros, corresponde disponer que la Administración proceda a su reliquidación y establezca la correcta suma devuelta indebidamente.

Que lo indicado por la recurrente respecto a que en el Requerimiento N° se indicó que la reliquidación se realiza desde noviembre de 2006, por lo que no resulta válida la modificación del sustento del reparo en el sentido que la reliquidación se efectuó desde noviembre de 2004, no resulta atendible, debido a que en dicho requerimiento se incurrió en un error material, verificándose tanto en él como en sus anexos, que la reliquidación se realizó desde noviembre de 2004.

Que lo referido por la recurrente respecto a que el periodo de noviembre de 2004, desde el cual se realizó la reliquidación, ha prescrito, puesto que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria de dicho periodo venció en diciembre de 2008, carece de sustento, debido a que la Administración no ha ejercido su facultad de determinación, ni ha exigido el pago sobre obligación o deuda tributaria alguna por el Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2004, dado que no ha modificado la determinación realizada por la recurrente, ni le ha exigido que cancele suma alguna por el citado tributo y periodo, limitándose a reliquidar el saldo a favor materia de beneficio y saldo de percepciones y retenciones, sobre la base de la determinación realizada en periodos anteriores a noviembre de 2004 y por lo que emitieron, entre otras, las Resoluciones de Determinación N°

siendo importante precisar que este Tribunal ha señalado en múltiple jurisprudencia que corregir matemáticamente el incorrecto arrastre de saldos a favor, como en el caso de autos, no involucra el ejercicio de ninguna acción sujeta a prescripción.

## **Resoluciones de Determinación N° Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007**

– pagos a cuenta del

Que las Resoluciones de Determinación N° (folios 1601 y 1602), fueron emitidas al desconocerse los créditos declarados por la recurrente en la Casilla 306 "Otros Créditos Permitidos por Ley" de las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007 (folios 1363 y 1392), debido a que aquella señaló que estos correspondían al ITAN que no fue agotado en el ejercicio 2006, sin embargo, según la Ley del ITAN, dicho crédito no puede ser aplicado a un ejercicio distinto al del pago.

<sup>12</sup> El extremo de los reparos por diferencia entre las exportaciones embarcadas declaradas y las realizadas de mayo a julio de 2004, no tuvo incidencia en la determinación del saldo a favor objeto de compensación y/o devolución en el 2007.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que en autos se aprecia que la recurrente no formuló argumentos respecto al desconocimiento de los créditos declarados por la recurrente en la Casilla 306 "Otros Créditos Permitidos por Ley" de las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2007, por lo que al verificarse en autos que se encuentra arreglado a ley, según se advierte en el cierre del Requerimiento N° y su resultado, procede confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Determinación N° Impuesto a la Renta de marzo a mayo de 2007**

– pagos a cuenta del

Que si bien la Administración no realizó reparo alguno respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a mayo de 2007, emitió las Resoluciones de Determinación N° a N° (folios 1598 a 1600), conforme con lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y períodos (folio 1363), a fin de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, lo que está arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Determinación N° Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007**

– pagos a cuenta del

*Por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada*

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, disponía 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.

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

Que, según el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, las rentas de la tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en que se devengaban, norma que también era de aplicación para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y N° 00467-5-2003, entre otras, ha establecido que resulta 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 la Resolución N° 02812-2-2006, este Tribunal ha adoptado como criterio que el devengo supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente y que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que, por su parte, de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 02198-5-2005, entre otras, según el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un período determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que según la explicación contenida en el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengado, y en tal sentido, los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden (párrafo 22).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, según Enrique Reig, el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere; asimismo, considera que el concepto de devengado tiene como característica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto; que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido y que no requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que las referidas resoluciones de determinación (folios 1596 y 1597), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de junio y julio de 2007, fueron determinadas por el reparo por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada analizado previamente para el Impuesto General a las Ventas de junio y julio de 2007, sustentado en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° y su resultado, antes detallados.

Que en el contrato de mutuo de 22 de octubre de 2006 celebrado entre la recurrente y (folios 275 y 276) se advierte que la primera de ellas otorgó un préstamo de US\$ 500 000,00, pactándose el pago de intereses compensatorios, estableciéndose un cronograma, en el cual se aprecia que la primera cuota estaba conformada por US\$ 29 720,49 más intereses y vencía el 20 de junio de 2007.

Que en la Factura 002 N° (folio 274), se aprecia que fue emitida por la recurrente a por los intereses según el contrato de mutuo de 22 de octubre de 2006 por el monto de US\$ 29 828,42.

Que, según lo antes expuesto, la recurrente devengó intereses a su favor por el préstamo efectuado en junio de 2007 y no en julio de 2007, por lo que corresponde incluir en la base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de junio de 2007 el monto de S/. 94 496,43 (US\$ 29 828,42) y disminuir de la base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de julio de 2007 el monto de S/. 94 198,15 (US\$ 29 828,42), tal como lo hizo la Administración, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo

## **Resoluciones de Determinación N° Impuesto a la Renta de agosto a octubre de 2007**

– pagos a cuenta del

Que la Administración no realizó reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de agosto a octubre de 2007, sin embargo, emitió los referidos valores como consecuencia de la reliquidación del saldo originado por el reparo a la base imponible por intereses devengados en el préstamo de su empresa vinculada por lo que, al haberse mantenido dicho reparo, como se indicó precedentemente, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Multa N° numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario**

– infracción tipificada en el

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, señala 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 y el pago 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 conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades generadores de Renta de Tercera Categoría, situación que correspondía a la recurrente, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la Nota 21 de la aludida tabla, precisa que el tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse, siendo que en el caso de los tributos administrados





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta, para estos efectos, los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.

Que mediante Resolución Nº 12988-1-2009, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, se ha establecido que la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que la Resolución de Multa Nº (folios 1686 y 1747), fue girada por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del aludido código y se sustenta en el reparo realizado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenido en la Resolución de Determinación Nº

así como en la declaración jurada rectificatoria presentada, por lo que dado que en esta instancia se ha mantenido el reparo por gastos inherentes a renta inafecta (Drawback) y levantado el reparo por ventas omitidas derivadas de la aplicación de normas de precios de transferencia en los prestamos efectuados a disponiendo que se reliquide el citado valor, corresponde resolver en igual sentido, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda de igual forma respecto de dicha resolución de multa.

Que las Resoluciones de Multa Nº (folio 1696 a 1698), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustenta en los reparos realizados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y junio de 2007, contenido en la Resolución de Determinación Nº N°

por lo que dado que en esta instancia se ha mantenido dichos reparos, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con la mencionada resolución de multa y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 1694 y 1695), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustenta en las declaraciones juradas rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2007, presentadas con Formularios PDT 621 N° sin embargo, fueron emitidas por S/. 0,00 debido a que la recurrente se acogió al Régimen de Incentivos y pago el monto de la sanción con la rebaja correspondiente, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Multa Nº numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario**

**– Infracción tipificada en el**

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 1716 a 1720 y 1722 a 1727), se sustentan en la determinación efectuada por la Administración mediante las Resoluciones de Determinación Nº y N° , giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a abril y junio a diciembre de 2007, respecto de las cuales en esta instancia se han confirmado algunos reparos y levantado otros, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las referidas resoluciones de multa, debiendo la Administración proceder a su reliquidación.

Que la Resolución de Multa Nº (folio 1723), fue emitida por el 100% del monto obtenido indebidamente determinado en la Resolución de Determinación Nº (folio 1735), en la que determinó que la devolución del saldo a favor materia de beneficio efectuada mediante la Resolución de Intendencia Nº respecto de mayo de 2007 constituía una devolución en exceso, respecto de la cual en esta instancia se ha indicado que al haberse confirmado unos reparos y levantado otros, la Administración debía proceder a su reliquidación y, por tanto, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de la referida resolución de multa.

## **Resolución de Multa Nº Código Tributario**

**– Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del**



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que el numeral 1 del artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establecía que constituía infracción, el no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, establece que la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 177 del referido código, se sanciona con una multa equivalente a 0,6% de los IN y, conforme a la Nota 10 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 180 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, el IN equivale al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable; para el caso de los deudores tributarios generadoras de rentas de tercera categoría que se encuentran en el Régimen General se considerará la información contenidas en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en lo que respecta al Régimen de Gradualidad, el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las Infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, prevé que si se subsana la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario de manera inducida, esto es, dentro del plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación en la que se comunica al contribuyente que ha incurrido en aquélla, se tendrá derecho a una rebaja del 80% sobre el importe de la multa siempre que ésta se pague, de lo contrario, será de aplicación la rebaja del 50%.

Que, mediante Resolución N° 04794-1-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de agosto de 2005, este Tribunal ha establecido que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que la indicada resolución de multa (folios 1675 a 1685), se advierte que fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, al no exhibirse el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas solicitado mediante Requerimiento N° y señala como fecha de infracción el 18 de enero de 2010.

Que, mediante el punto 15 del Requerimiento N° notificado el 30 de mayo de 2009 (folios 1250 y 1251), la Administración requirió a la recurrente que exhibiera el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas el 18 de enero de 2010<sup>13</sup>, dejándose constancia en el punto 15 del Resultado del Requerimiento N° cerrado el 18 de enero de 2010 (folio 1249), que no cumplió con lo solicitado, por lo que incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario.

Que, mediante el punto 1 del Requerimiento N° notificado el 18 de enero de 2010 (folios 1256 y 1257), la Administración reiteró a la recurrente que exhibiera el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas el 25 de enero de 2010, dejándose constancia en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° cerrado el 29 de mayo de 2012 (folio 1255), que no cumplió con exhibir lo solicitado el 25 de enero de 2010, siendo que recién el 17 de abril de 2012 aquella cumplió con lo solicitado.

Que, con posterioridad, con el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° notificado el 25 de marzo de 2013 (folios 1322 a 1325), la Administración comunicó a la recurrente que en el Resultado del Requerimiento N° el Requerimiento N° y su resultado, se incurrió en error material al consignar la base legal de la infracción cometida, debido a que correspondía consignar la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario y no la infracción tipificada en el

<sup>13</sup> Fecha modificada y comunicada a la recurrente mediante Carta N° de 2009.

notificada el 20 de octubre



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

numeral 1 del artículo 175 del Código Tributario, por lo que en atención del numeral 201.1 del artículo 201 de la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>14</sup>, procedía a rectificar dicho error material, el cual no alteraba el contenido ni el sentido de la decisión, pues el supuesto de hecho que configuró la infracción, es el hecho objetivo y demostrado por la recurrente de no exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, tal y como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº el 18 de enero de 2010.

Que, en respuesta, con escrito de 1 de abril de 2013 (folios 1198 a 1211), la recurrente indicó que dado que la Administración no señaló base legal para modificar el contenido de los requerimientos y resultado suponía que aplicaba el numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario, que no le resultaba aplicable, que la modificación efectuada por la Administración mediante el Requerimiento Nº no implicaba un simple error material sino que se trataba de una nueva interpretación del tipo de infracción cometida, por lo que se debía declarar la nulidad de la multa por cometer un error de fondo y emitir una multa con la base legal correcta, que el referido requerimiento no era el acto correcto para realizar la corrección de errores materiales, debido a que el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización no lo permitía, por lo que se encontraba viciado de nulidad y con ello se afectaba su derecho de defensa, entre otros.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº cerrado el 11 de abril de 2013 (folios 1315 a 1321), la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que conforme al criterio establecido mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 09515-5-2004, no puede aplicarse el artículo 108 del Código Tributario a los actos emitidos durante la fiscalización, en este caso requerimientos, los que todavía no contemplan la determinación definitiva de la Administración, que la modificación de base legal se realizó de conformidad con lo dispuesto por el numeral 201.1 del artículo 201 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que dicha modificación no invalida la naturaleza de prueba plena de los requerimientos y resultado corregidos, pues en la medida que con el Resultado del Requerimiento Nº notificado el 18 de enero de 2010, se dejó constancia de que la recurrente no cumplió con exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, en dicha fecha incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, desestimándose lo alegado respecto a que la comisión de la infracción se da con la notificación del Requerimiento Nº y que su derecho de defensa no se ve afectado debido a que aquella puede hacer uso del mismo cuando se notificase la respectiva resolución de multa.

Que reiteró que la rectificación del error material efectuada no alteraba su contenido ni el sentido de la decisión, pues el supuesto de hecho que configuró la infracción, era el hecho objetivo y demostrado que el contribuyente no exhibió el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, situación que se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento Nº por lo que el error al consignar la base legal no alteraba el hecho que la recurrente incumplió con ello, supuesto de hecho que configuraba la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que, según las normas expuestas y lo señalado en la Resolución Nº 04794-1-2005, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto, siendo que en el caso de autos la recurrente no cumplió con exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas dentro del plazo otorgado por el Requerimiento Nº esto es, 18 de enero de 2010, por lo que se configuró la citada infracción en dicha fecha, con independencia que en el resultado de dicho requerimiento se haya consignado una base legal incorrecta, la que fue corregida con posterioridad por el Requerimiento Nº corrección que no acarrea vulneración alguna del procedimiento legalmente establecido, ni afecta el derecho de defensa de la recurrente.

<sup>14</sup> El numeral 201.1 del artículo 201 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que los errores materiales o aritméticos en los actos administrativos pueden ser rectificadas con efecto retroactivo, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los administrados, siempre que no se altere lo sustancial de su contenido ni el sentido de la decisión.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, asimismo, al haberse reiterado la solicitud de exhibición del Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas con Requerimiento N° y no haber cumplido con lo solicitado dentro del plazo otorgado, esto es, el 25 de enero de 2010, no le corresponde la aplicación del Régimen de Gradualidad.

Que, en ese sentido, se encuentra acreditado que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, al no haber exhibido el mencionado registro dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N° y que no le corresponde la aplicación del Régimen de Gradualidad, al no haber subsanado la infracción dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N° por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que, en cuanto al importe de la sanción, se advierte de la resolución de multa impugnada se emitió por el importe resultante de aplicar el 0,6% a los Ingresos Netos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (folio 1684), según la Tabla I del Código Tributario, sin rebaja alguna, no obstante, la Administración, en la resolución apelada, modificó el referido importe al considerar que le correspondía la rebaja del 50% del Régimen de Gradualidad, al haber subsanado la infracción sin efectuar pago alguno, según el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, lo que no correspondía, tal y como se indicó en el análisis precedente, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que lo indicado por la recurrente respecto a que la resolución de multa impugnada contraviene el debido proceso al sustentarse en actos nulos emitidos en el procedimiento de fiscalización y al aplicarse de forma incorrecta las normas, carece de sustento, debido a que como se indicó el referido valor fue emitido de acuerdo a ley, además, en él se aprecia que cumplen con los requisitos previstos en los numerales 1 del artículo 77 del Código Tributario, asimismo, que hacen referencia a la infracción y consignan el monto de la multa y los intereses.

Que lo referido por la recurrente en el sentido que la modificación realizada por el Requerimiento N° no corresponde a la corrección de un error material sino a una nueva interpretación del tipo de infracción cometida, alterando el contenido sustancial de los actos por lo que el numeral 201.1 del artículo 201 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no fue aplicado correctamente, asimismo, que no encajaba en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 108 del Código Tributario, por lo que se debía declarar su nulidad, no resulta atendible, por cuanto como se indicó la infracción materia de autos se configuró cuando la recurrente no cumplió con exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N° esto es, 18 de enero de 2010, con independencia que en el resultado de dicho requerimiento se haya consignado una base legal incorrecta, la que fue corregida con posterioridad por el Requerimiento N° asimismo, cabe precisar que la Administración no aplicó artículo 108 del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que el Requerimiento N° surtió efectos con su notificación, por lo que el tipo de infracción detallada desde un inicio en el Resultado del Requerimiento N° y en el Requerimiento N° y su resultado, no ha surtido efectos, siendo que la nueva determinación del tipo de infracción recién surtió efectos con la notificación del Requerimiento N° realizada el 23 de marzo de 2013, sin embargo, a dicha fecha ya había cumplido con presentar el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas solicitado, por lo que no se incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, carece de sustento, por cuanto como se indicó, la infracción materia de autos se configuró cuando la recurrente no cumplió con exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas dentro del plazo otorgado por el Requerimiento N° con independencia que en el resultado de dicho requerimiento se haya consignado una base legal incorrecta.

Que sobre lo sostenido por la recurrente en cuanto a que la corrección de errores materiales efectuada no tiene efectos retroactivos a los actos originales y que por esa corrección no se habría podido acoger al Régimen de Gradualidad, agregando que, al no haber incurrido en la mencionada infracción, tampoco existe Régimen de Gradualidad al cual acogerse, cabe señalar que, como se ha sostenido y



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

fundamentado extensamente, si cometió la infracción sancionada, si tuvo la posibilidad de acogerse al Régimen de Gradualidad y no lo hizo al no subsanar la infracción cometida.

Que, finalmente, como se ha señalado, no se aprecia alguna vulneración a sus derechos de defensa y de debido procedimiento, aunado a que, en los requerimientos y sus resultados antes mencionados, se aprecia que fueron emitidos de acuerdo al Reglamento del Procedimiento de Fiscalización y el Código Tributario.

## **Resolución de Multa N° Código Tributario**

### **– Infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del**

Que el numeral 5 del artículo 175 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, señalaba que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vincularan con la tributación

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, establece que la infracción contemplada en el numeral 5 del artículo 175 del referido código, se sanciona con una multa equivalente al 0,3% de los ingresos netos anuales del contribuyente, la que no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que conforme con el inciso b) del artículo 180 del referido código, los Ingresos Netos equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable, siendo que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Anexo II de la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, que aprobó el Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, en lo referente a la infracción contemplada por el numeral 5 del artículo 175 aludido, prevé como criterios de gradualidad la subsanación y el pago, consistiendo la primera en poner al día los libros y registros que fueron detectados con atraso mayor al permitido por las normas correspondientes, pudiendo ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja del 90% si va acompañada del pago y de 80% en caso éste no se produzca.

Que, por su parte, el numeral 4 del artículo 87 del mencionado código, establece que los deudores tributarios deben llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, señala que los libros y registros vinculados a asuntos tributarios deberán ser legalizados antes de su uso, incluso cuando sean llevados en hojas sueltas o continuas.

Que según el numeral 12 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas no puede tener un atraso mayor a 1 mes, contado desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes.

Que de acuerdo con los artículos 112 y 113 del Decreto Legislativo N° 1049, Decreto Legislativo del Notariado, el notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, libros de contabilidad u otros que la ley señala, consistiendo la legalización en una constancia puesta en la primera hoja útil del libro o primera hoja suelta, con indicación del número que el notario le asigne, del nombre, de la denominación o razón social de la entidad, entre otros.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, este Tribunal, en las Resoluciones Nº 08665-3-2001, Nº 00909-3-2009 y Nº 06452-10-2015, ha establecido que la infracción por llevar los libros o registros contables con atraso mayor al permitido, se configura cuando es detectada por la Administración al revisar dichos libros y registros contables.

Que la indicada resolución de multa (folios 1669 a 1674), fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, se sustenta en el Requerimiento Nº señalando como fecha de comisión de la infracción el 15 de enero de 2010.

Que mediante el punto 3 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº (folios 1322 a 1325), notificado el 25 de marzo de 2013, la Administración informó a la recurrente que en el Resultado del Requerimiento Nº (folio 1255) se dejó constancia que el 25 de enero de 2010 no cumplió con exhibir el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas, sin embargo, el 17 de abril de 2012 dejó constancia que sí cumplió con exhibirlo.

Que agrega que en la constancia de legalización del referido registro se desprende que fue legalizado el 15 de enero de 2010, por la Notaría por lo que se desprende que en la referida fecha la recurrente cometió la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, pues llevó dicho registro con un atraso mayor al permitido por la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, al legalizarlo con fecha posterior a la realización de sus operaciones, pues se anotan operaciones desde el periodo tributario de enero de 2007, por lo que le solicitó que subsana a afectos de acogerse al Régimen de Gradualidad.

Que, con escrito de 1 de abril de 2013 (folios 1198 a 1211), la recurrente señaló que el fiscalizador indicó que llevaba el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas correctamente, por lo que no incurrió en la comisión de la infracción que se le imputaba, sin embargo, no comprendía los motivos por los cuales se le obligaba a pagar la multa, asimismo, agrega que no ha llevado con atraso el Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas pues este fue legalizado el 15 de enero de 2010 y se habrían registrado las operaciones de 2007, por lo que el atraso está en la legalización del libro, lo que configura la comisión de una infracción distinta, tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del referido código, precisando que de acuerdo al Régimen de Gradualidad, si se subsana voluntariamente esta última infracción, corresponde el 100% de la rebaja, lo que sucedió en su caso, por lo que corresponde declarar la nulidad de la referida multa.

Que, en el punto 3 del Anexo Nº 1 del Resultado del Requerimiento Nº (folios 1315 a 1321), cerrado el 11 de abril de 2013, la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y precisó que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario se configura cuando en los libros o registros contables se realice la anotación de las operaciones con posterioridad a los plazos establecidos en la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, lo que implica que la infracción se configurará en la medida en que existan los libros o registros contables respectivos, elemento sustancial del tipo legal descrito en la aludida infracción.

Que agrega que la recurrente registró operaciones en el Registro de Inventarios Permanentes en Unidades Físicas legalizado con posterioridad a la realización de aquellas operaciones, esto es, el 15 de enero de 2010, anotado operaciones desde el periodo tributario de enero de 2007, cuyo plazo de anotación venció con anterioridad a la existencia del libro o registro correspondiente, por lo que se configuró la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario en la fecha en que se empezó a llevar con atraso dicho registro, esto es, en la fecha a partir de la cual existió, es decir, la fecha de su legalización, el 15 de enero de 2010.

Que, concluyó, que respecto al Régimen de Gradualidad, considerando que a la fecha de exhibición ya había subsanado la infracción cometida, esto es, el registro estaba al día, le requirió que acreditara el pago de la sanción, sin embargo, no canceló la sanción, por lo que le corresponde la rebaja del 80%, por haber realizado una subsanación voluntaria sin pago de la sanción respectiva.

Que, en el Registro de Inventarios Permanentes en Unidades Físicas (folios 756 y 757), se aprecia que fue legalizado el 15 de enero de 2010 ante el Notaría no obstante, registró operaciones desde enero de 2007, por lo que el citado registro era llevado con atraso mayor al permitido y se encontraba acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

Que, en efecto, respecto a la infracción de llevar con atraso libros y/o registros contables debe indicarse que esta, al calificar como una infracción continuada<sup>15</sup>, involucra que su comisión no se produce en una fecha determinada, sino que tiene una fecha de inicio y una fecha de conclusión, es decir se inicia el día en que empiezan a anotarse con atraso las operaciones de la empresa en cualquier libro y/o registro contable y culmina el día en que estas se anotan dentro de los plazos previstos para cada uno de estos, computándose dicho atraso desde el primer día en que se acredita que efectivamente se llevaban y solo respecto de las operaciones realizadas desde ese día en adelante<sup>16</sup>.

Que, en base a lo expuesto resulta claro que como presupuesto para que se produzca la comisión de la citada infracción, deviene en necesario que esté acreditado en autos que el contribuyente llevaba el libro y/o registro contable correspondiente, ya que no sería posible cometer la infracción de llevar con atraso cualquier libro y/o registro contable, sin que éstos efectivamente fueran llevados<sup>17</sup>.

Que, en el caso de autos, habida cuenta que lo que la recurrente legaliza es el Registro de Inventario Permanentes en Unidades Físicas, se tiene certeza que este era llevado antes que se iniciara el procedimiento de fiscalización, por lo que dado que al estar acreditado que las últimas operaciones registradas eran aquellas realizadas en diciembre de 2007, empezó a llevarse con atraso el 1 de febrero de 2008, ya que empezó a tener un atraso mayor a 1 mes, contado desde el primer día hábil del mes siguiente a que se realizaron las operaciones relacionadas con el ingreso o salida del efectivo o equivalente del efectivo, por lo que la comisión de la infracción sancionada está acreditada, no obstante, dado que no es posible determinar una fecha de comisión de la infracción, sino una fecha en que se inició su comisión, debe considerarse como fecha de esta la de la detección, esto es el 25 de marzo de 2013<sup>18</sup>, fecha de notificación del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1322 a 1325), según lo dispuesto en el artículo 181 del Código Tributario.

Que, en función a lo expuesto, la sanción impuesta debe ser recalculada, tomando en cuenta los Ingresos Netos contenidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del 2011, última presentada al 25 de marzo de 2013 y habida cuenta que la Administración señala que la recurrente subsana la infracción, sin haber acreditado el pago de la sanción respectiva, le corresponde una rebaja del 80% por aplicación del Régimen de Gradualidad, por lo que corresponde revocar la apelada en el extremo del monto de la sanción impuesta a efectos que se corrija según lo expuesto en la presente resolución.

Con los vocales Vásquez Rosales y Bazán Infante, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada con su voto discrepante en parte.

## **RESUELVE:**

1. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° de 19 de mayo de 2014, en el extremo referido al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 por ventas omitidas derivadas de la aplicación de precios de transferencia en los préstamos efectuados a así como en el extremo de la prorratea efectuada y sus multas vinculadas, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

<sup>15</sup> Numeral 7 del artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

<sup>16</sup> En virtud a lo expuesto consideramos que un libro y/o registro contable que recién se empieza a llevar no puede encontrarse atrasado desde el primer día que existe, ya que para tipificar esta infracción resulta necesario que transcurra la cantidad de días, semanas o meses necesarios para que las operaciones realizadas desde el día en que el libro y/o registro empieza a existir, y por ende llevarse, comiencen a anotarse fuera del plazo previsto.

<sup>17</sup> Antes que estos fueran llevados la infracción que podría estar cometiendo sería la de no llevar libros y/o registros contables.

<sup>18</sup> En la resolución de multa impugnada la Administración ha considerado como fecha de la comisión de la infracción el 15 de enero de 2010.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01369-13-2024

2. Declarar **NULAS** la Resolución de Determinación N° en el extremo que considera reparos a las observaciones al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por compras que corresponden a operaciones no sustentadas, por ventas omitidas en operaciones de exportación, por gastos devengados en ejercicios anteriores, por activos considerados como gastos y por servicios que corresponden a operaciones no sustentadas, así como las Resoluciones de Determinación N° en el extremo que considera reparo a la observación al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2007, por ventas omitidas en operaciones de exportación, las Resoluciones de Determinación N° en el extremo que consideran reparos a la observación por exportaciones facturadas y embarcadas por ventas omitidas en el Impuesto General a las Ventas de noviembre y diciembre de 2007, y la Resolución de Oficina Zonal N° de 19 de mayo de 2014 en el extremo que se pronuncia respecto de estos.
3. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° de 19 de mayo de 2014 en el extremo referido de la Resolución de Multa N° con relación a la aplicación del Régimen de Gradualidad.
4. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° de 19 de mayo de 2014 en el extremo de la Resolución de Multa N° con relación al monto de la deuda, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

**VÁSQUEZ ROSALES**  
**VOCAL**

**BAZÁN INFANTE**  
**VOCAL**

**Sáez Montoya**  
**Secretario Relator (e)**  
VLR/SM/frv.

## **VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:**

Que en autos se observa que la Administración no ha efectuado reparos a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a mayo de 2007, por lo cual se giraron las Resoluciones de Determinación (folios 1754 a 1758), las cuales se emitieron con la única finalidad de dar por concluido el procedimiento de fiscalización, por lo que resulta claro que dichos valores nunca fueron impugnados por la recurrente, aun cuando lo mencionó en sus escritos de reclamación y apelación, ya que no tiene sentido cuestionar actos administrativos que no contiene ningún reparo, por lo que en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, soy de opinión que se declare nula la apelada en tal extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a ello.

Que, asimismo, habida cuenta que se aprecia que tanto en la reclamación como en la apelación la recurrente tampoco cuestiona el reparo a los créditos consignados en la Casilla 306 "Otros Créditos Permitidos por Ley" en las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 01369-13-2024**

febrero de 2007, contenidos en la Resoluciones de Determinación N°

al haberse emitido pronunciamiento en la apelada sobre dichos aspectos, se ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido, por lo que soy de opinión que, en virtud a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se declare nula aquella en dicho extremo y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a estos.

Que en los demás extremos estoy de acuerdo con el voto en mayoría.

**VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**Sáez Montoya**  
**Secretario Relator (e)**  
VLR/SM/frv.

**Nota: Documento firmado digitalmente**