Ministerio de Economía y Finanzas
GONZALEZ PONCE Manuel Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/02/2025 11:37:07
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal N° 01359-4-2025

EXPEDIENTE N°	:	1703-2021
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 14 de febrero de 2025

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, y las Resoluciones de Multa N° y emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° , así como el Requerimiento N° , de fojas 716 y 892, notificados el 1 de abril de 2019, la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, como consecuencia del cual se emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, al repararse la renta neta imponible del citado tributo y período por los siguientes conceptos: *(i) "Mermas que no cumplen requisitos para ser deducidas"* por S/ 1 426 333,00, *(ii) "Gasto por robo por el cual no se ha probado judicialmente el delito o que es inútil ejercer la acción judicial, correspondiente al ejercicio 2016"* por S/ 14 972,00, *(iii) "Costo de ventas no sustentado"* por S/ 1 209 703,00, y *(iv) "Determinación de la obligación tributaria sobre base presunta por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, en los períodos de enero 2016 y diciembre de 2016"* por S/ 397 167,00, de fojas 972 a 974.
- Resoluciones de Determinación N° , por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, de fojas 960 a 971 y 975.
- Resoluciones de Multa N° , por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, de fojas 976 y 977.

Que en ese sentido, procede determinar si las referidas resoluciones de determinación y de multa se encuentran emitidas conforme a ley.

Que cabe precisar que, si bien la recurrente deduce la nulidad del procedimiento de fiscalización, es del caso mencionar que los motivos que sustentan tal petición están vinculados con el reparo por *"Mermas que no cumplen requisitos para ser deducidas"*; por lo que aquellos serán evaluados en el acápite correspondiente a dicha acotación[1].

[1] De otro lado, cabe señalar que las nulidades invocadas por la recurrente en instancia de reclamación, a la cual se remite y en la que señaló que no tuvo conocimiento oportuno de los cierres de los requerimientos, de fojas 925 y 926, carecen de sustento, por cuanto estos le fueron debidamente notificados, conforme con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que no resulta atendible la afectación a principios del procedimiento a que alude.

Ministerio de Economía y Finanzas
FLORES TALAVERA Ada Maria Tarcila FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/02/2025 11:32:11
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
IZAGUIRRE LLAMPASI Rossana FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/02/2025 10:43:35
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/02/2025 11:06:59 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Resolución de Determinación N°

(i) Mermas que no cumplen requisitos para ser deducidas

Que la recurrente sostiene que el procedimiento de fiscalización devine en nulo, al no haberse sustentado con una debida y adecuada motivación las observaciones formuladas, toda vez que la Administración no efectuó revisión y/o examen alguno a las pruebas vinculadas a las mermas, no habiendo explicado la diferencia entre mermas en proceso productivo y mermas ocurridas en el almacenamiento, comercialización y distribución de las mercaderías, ni su tratamiento; lo que le ocasionó un grave perjuicio al verse imposibilitada de tener certeza de los requisitos o condiciones que había incumplido, vulnerándose su derecho de defensa; siendo que, no bastaba con señalarse la base legal que amparaba su decisión, sino que además debía precisarse las razones por cuales la norma le era aplicable o no. Agrega que en la etapa de reclamación la Administración repite el referido error al no motivar adecuadamente su decisión y mantener en su totalidad los reparos y observaciones formuladas durante el procedimiento de fiscalización, sin realizar una evaluación coherente de los argumentos referidos a la falta de motivación, siendo que, es obligación y responsabilidad del Tribunal Fiscal detectar los errores en los que incurrió la Administración y que le generaron un perjuicio, incrementado a su vez la carga procesal.

Que señala que la Administración no especificó qué requisitos incumplió a fin de que los gastos por mermas sean aceptados como parte de la determinación de la utilidad gravada, pese a que durante el procedimiento de fiscalización y en etapa de reclamación cuestionó tal aspecto, no habiendo recibido una respuesta fundamentada y motivada al respecto, apreciándose más bien que no realizó revisión o análisis de las pruebas inherentes a las mermas materia de reparo, relacionadas con el proceso de comercialización de bienes, siendo que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta está referido a procesos productivos, los cuales no realiza, ya que se dedica a la comercialización.

Que menciona que pese haber alcanzado el Informe Pericial elaborado por el perito REPEJ, la Administración mantuvo la observación sin desvirtuar sus argumentos, limitándose a observar aspectos formales, tales como no haber hecho referencia a: la metodología utilizada, las pruebas realizadas, las condiciones en las que fueron realizadas, la oportunidad en la que se elaboró tal pericia, ni si las mermas se encontraban dentro de los márgenes normales; siendo que por tales razones el referido documento no respaldaría el porcentaje de mermas deducidas en el ejercicio 2016; no obstante, en el punto V de dicho informe se indicó la evaluación técnica de las mermas y pérdidas, lo que se encuentra sustentado a su vez en los cuadros de análisis adjuntos, correspondiendo que la Administración señale los márgenes normales de mermas a fin de que tales conceptos sean aceptados en futuras verificaciones o fiscalizaciones. Asimismo, expresa que no se ha realizado una evaluación por parte de otro profesional, ya que la agente fiscalizadora y el personal del área de reclamaciones carecen de una acreditación similar a la del perito judicial, siendo que dicho profesional debió ser citado para que ratifique el contenido de la pericia presentada. Agrega que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01804-1-2006, no corresponde a una jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que afirma que el informe pericial sí cuenta con una metodología, pues se ha utilizado un método para el control y seguimiento de los productos durante el proceso de almacenamiento, distribución y comercialización, y que se ha partido de los hechos económicos; siendo que la Administración no ha desmentido que tales controles obedezcan a la realidad y no explica por qué se limita a decir que no cuenta con una metodología.

Que refiere que los contribuyentes cuentan con un margen para elaborar el informe pericial, toda vez que la norma no precisa el número de muestras que deben realizarse, las pruebas efectuadas, el tamaño de la muestra, el número de profesionales encargados de su elaboración, ni la extensión de páginas, entre otros, siendo que la Administración, de no encontrarse conforme con dicho documento, debe oponer otro informe que a su juicio y criterio permita observar el porcentaje correcto de mermas en determinado sector, lo que no ocurrió en el presente caso; no habiendo, señalado las razones por las que considera que la metodología utilizada no corresponde, lo que representa una arbitrariedad, ya que solo se limita a señalar que no cumple con el procedimiento legal, lo que constituye una indebida, aparente e insuficiente motivación, que conlleva

la nulidad de lo actuado en fiscalización. Cita, en relación con el derecho a la debida motivación, la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3943-2006-PA/TC.

Que se remite a lo expuesto en su escrito de reclamación, en el que agregó que no se le puede exigir que las mermas observadas tengan un comportamiento constante en el tiempo y mensurables en porcentajes fijos, teniendo en cuenta que en su caso estas no obedecen a un proceso productivo[2]; y que existe información adicional (reportes) al informe técnico que detalla el seguimiento e identificación de la merma. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16274 de 16 de diciembre de 1980, 12248-1-2009, 13563-3-2009 y 724-1-1997, referidas al concepto de mermas e informes técnicos que las sustentan.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y añade que es una empresa que se dedica a la comercialización de productos alimenticios perecibles elaborados por terceros, siendo su plaza de distribución
Asimismo, indica que el informe pericial presentado a fin de sustentar el gasto por mermas fue elaborado por un profesional cualificado, y si bien, se habría soslayado detallar de manera literal los métodos empleados, ello no resta autoridad a la información plasmada en el informe pericial, siendo que de la lectura de dicho documento se puede evidenciar que sí contiene los referidos métodos y que se siguió los procedimientos y acciones rigurosamente, a efecto de la verificación y constatación de las operaciones, cifras y documentos, tales como: el método inductivo y deductivo, procedimiento analítico, método descriptivo de investigación y el principio de la lógica. Añade que el perito expuso la información de forma ordenada y detallada, habiendo señalado el objeto del informe, la base legal, las bases del informe, la evaluación técnica de las mermas y pérdidas, entre otro; lo que evidencia que siguió una metodología o saber científico, siendo que las conclusiones a las que arribó son consecuencia lógica de las motivaciones expuestas, teniendo en cuenta, como fuentes de información, pruebas documentales, testimoniales, de laboratorio y oculares.

Que refiere que en la resolución de determinación la Administración afirma que el gasto por mermas no cumple con los requisitos para ser deducido, sin embargo, no especifica si ello está referido a cuestiones formales o de carácter sustancial. Asimismo, glosa el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso f) del artículo 37 de dicha ley, los Informes N° y la Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 2762-2002-AA/TC, sobre el principio de reserva de ley.

Que por su parte, la Administración señala que reparó los gastos contabilizados en la Cuenta Contable - Mermas y desmedros de mercaderías, toda vez que la recurrente no cumplió con las condiciones establecidas para su deducción, de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Al respecto, precisa que el informe técnico presentado por la recurrente describe de manera general los daños que podrían ocurrir durante un proceso de comercialización y traslado de bienes, no obstante, no especifica en qué consistió la evaluación realizada, ni cuáles fueron las condiciones en las cuales se realizó la evaluación, ni las fórmulas empleadas; es decir, no consigna la metodología empleada, ni las pruebas realizadas para determinar los porcentajes y/o factores de las mermas, sustentándose únicamente en los reportes mensuales del control de mermas elaborados por la recurrente por cada almacén de provincia, igualmente, no se explica cómo se determinó el porcentaje de merma aplicada que ascendía a 1,860316%.

Que mediante escrito de alegatos, reitera los fundamentos de la resolución apelada y añade que los reparos formulados se encuentran debidamente motivados, habiéndose cumplido con valorar la documentación presentada por la recurrente, siendo que el hecho que se discrepe con el criterio adoptado sobre el particular no implica que se haya incurrido en vicio alguno de motivación.

Que en el punto 1 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 973, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio, por el concepto de *"Mermas que no cumplen requisitos para ser deducidas"* por un importe de S/ 1 426 333,00, sustentándose en el Requerimiento N°

[2] Señala que incluso el supervisor de la auditora afirmó que su caso se trataría de un desmedro, lo que es un error.

su resultado, y señalando como base legal el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , de fojas 767 y 768, la Administración dio cuenta que de la revisión del Libro Diario electrónico, verificó que la recurrente había reconocido como gasto en la Cuenta Contable - Mermas y desmedros de mercaderías, la suma de S/ 1 426 332,66, concepto respecto del cual, no consignó en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada mediante el Formulario Virtual PDT 704 N° , mención alguna a la deducción por concepto de desmedros o mermas. En este sentido, solicitó a la recurrente que presentara lo siguiente: *(i)* Escrito explicando la naturaleza y origen de las operaciones, esto es, especificar si corresponden a mermas o a desmedros, así como precisar si han sido contabilizadas como costo o como gasto, debiendo consignar la base legal correspondiente; asimismo, presentar la relación de bienes por los que se anotaron provisiones en la Cuenta Contable - Mermas y desmedros de mercaderías; *(ii)* Documentos de salida de existencias del kárdex y guías de remisión de corresponder; *(iii)* Documento identificando la salida de las existencias relacionadas a las mermas o desmedros, para lo cual debía identificar el número de registro de la operación y el número correlativo del kárdex; *(iv)* En caso se trate de mermas, exhibir informes técnicos de mermas emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, el cual debía contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, así como exhibir el comprobante de pago emitido por el responsable de dicho informe; *(v)* De tratarse de desmedros, exhibir las actas o documentos emitidos por notarios o juez de paz por la destrucción de bienes, las comunicaciones realizadas a dicho efecto, así como el comprobante de pago emitido por el encargado de la destrucción; y *(vi)* Demás documentación que acredite lo solicitado.

Que en escrito de respuesta, de fojas 743 y 744, la recurrente indicó que el monto de S/ 1 426 332,66 correspondía a mermas de mercaderías durante el ejercicio 2016, que se generan por distintos tipos de mermas, tales como empaque abierto o roto, producto aplastado, entre otros, y en sus diferentes etapas como almacenamiento, carga y descarga o en el transporte y distribución de estas; y que adjuntaba detalle de los registros de las operaciones, así como el informe técnico de mermas emitido por un profesional independiente, competente y colegiado, conteniendo la metodología empleada y las pruebas realizadas.

Que mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 758 a 762, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y que exhibió el documento "Informe técnico N° 03 Mermas y pérdidas en la distribución y venta de mercaderías", así como el recibo por honorarios, emitido por el profesional que elaboró tal informe. En cuanto al referido informe, elaborado por el contador público observó lo siguiente: i) no contiene la metodología empleada, siendo que en el punto "V-EVALUACIÓN TÉCNICA DE LAS MERMAS Y PÉRDIDAS" solo se hace referencia a que la evaluación se realizó en base a documentos elaborados por el personal de la recurrente; ii) no se encuentra detallado en qué consistió la evaluación realizada ni las condiciones en las que se efectuó; iii) describe sucintamente los procesos en los que interviene la mano de obra en la manipulación de los productos terminados (almacén, distribución y mercado) y se hace referencia únicamente a "Roturas de empaques y productos maltratados", no obstante, no se aprecia evaluación alguna sobre los demás tipos de daños señalados en el mismo informe, tales como: producto aplastado, producto derretido, producto húmedo, producto descompuesto, lata oxidada o explotada, envase chancado, abollado o deforme, sobre, sachet o bolsa abierta ni producto con hongos; iv) el documento adjunto "Control de Mermas" emitido mensualmente por cada sede, describe que las mermas fueron calculadas en base a la sumatoria del costo de cada producto que asciende a S/ 1 400 841,26, y no en base al porcentaje de merma calculado, monto que además difiere en S/ 26 534,29, de aquel registrado en la cuenta contable observada, lo que no ha sido sustentado con documentación fehaciente; y v) no se detallan las pruebas realizadas para dar sustento a las mermas calculadas, solo se describió de manera general que en los procesos de almacenaje, distribución y mercado se producen daños a los productos debido a la manipulación de los mismos.

Que en ese sentido, concluyó que el informe no contiene la metodología utilizada ni las pruebas realizadas, por lo que no cumple con los requisitos para ser considerado un informe técnico que respalde el porcentaje de mermas aplicado en el ejercicio 2016, según lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, procedió a observar la renta imponible por S/ 1 426 332,66.

Que en respuesta al citado resultado de requerimiento, mediante escrito de 18 de noviembre de 2019, de fojas 596 a 604, la recurrente indicó que la observación incurre en diversas contradicciones que no guardan relación con una debida verificación de la documentación presentada a efecto de sustentar la deducibilidad de las mermas, toda vez que el informe sí contiene una metodología empleada, siendo que, de conformidad con lo verificado por la propia Administración, del contenido de los puntos IV, V y VI del citado informe, se puede apreciar un método empleado para hacer seguimiento y cuantificar la merma en los períodos materia de fiscalización, ya que se ha determinado que los productos sufren daños en determinadas formas y circunstancias en los distintos procesos de la actividad, esto es, desde el almacenamiento hasta el proceso de distribución de los productos; siendo que, el control sobre tales procesos se sustenta en documentos (registros contables, documentación sustentatoria, y reporte mensuales de control de pérdidas, robos, roturas y mermas por cada punto de venta en almacenes).

Que manifestó que puso a disposición la documentación pertinente, siendo de cargo de la Administración evaluarlos y verificar la forma cómo se realizó el control de las mermas, y observar qué parte del método de control realizado, conforme a los documentos exhibidos y presentados, es observado por ella, y no solo señalar que el informe no contiene la metodología utilizada; lo que demuestra que la conclusión de observar el monto de la merma parte de un criterio subjetivo y discrecional, manifiestamente improcedente y arbitrario, que le causa perjuicio; y, en adición, anotó que la Ley del Impuesto a la Renta, su reglamento ni ninguna norma legal establecen la forma o modo en que los contribuyentes deben realizar el control de mermas o la forma o modo de elaboración del informe técnico.

Que señaló que la Administración omitió revisar y pronunciarse acerca del punto "VI-PROCESO OPERATIVO DE LOS CENTROS DE DISTRIBUCIÓN" del informe, en el que se detalla el proceso vinculado con la manipulación de la mercadería, lo que demuestra que el referido informe contiene los medios de comprobación de los productos declarados como merma; asimismo añadió, que tampoco cumplió con verificar la realidad de la merma o si se acreditó una parte de ella.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 878, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° .

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 3 de diciembre de 2019, de fojas 609 a 616, la recurrente reiteró los argumentos expuestos en el escrito de fojas 596 a 604, y añadió que el perito que elaboró el informe que sustenta el concepto de mermas reparado, realizó las respectivas visitas y constataciones in situ de todo el proceso de distribución y comercialización, y que la norma tributaria solo hace referencia a mermas por naturaleza del bien y al proceso productivo, mas no al almacenamiento, comercialización y distribución; siendo que la Administración no consideró que no es una empresa de producción sino de comercialización, por lo que no puede elaborar una fórmula para determinar un factor y hacer una proyección, tampoco explicó la diferencia entre las mermas en proceso productivo de las ocurridas en almacenamiento, comercialización y distribución. Asimismo, refirió que en el punto VI del informe técnico se detallan las circunstancias en las que se producen las mermas, lo que fue verificado por el perito en sus visitas, a lo que agregó que no especifica qué requisitos incumplió el informe ni si son formales o sustanciales.

Que argumentó que la Administración solo se limita a cuestionar el alcance del informe pericial sin contrastar con la demás documentación sustentatoria del informe, constituyendo un ejercicio abusivo de su poder de fiscalización, y que no se ha establecido en ninguna norma legal qué metodología debería aplicarse.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 867 a 870, la Administración dejó constancia de lo argumentado por la recurrente, e indicó que si bien afirma que el perito ha realizado constataciones *in situ*, no ha adjuntado ningún documento que acredite tales visitas, siendo que el informe técnico únicamente se sustenta en los reportes de mermas mensuales proporcionados por la propia recurrente. En este sentido, concluyó que al no presentar argumentos ni documentación adicional,

correspondía mantener la observación en los términos expuestos en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , por las mermas que no cumplen con los requisitos para ser deducidas, por el monto de S/ 1 426 332,66.

Que conforme se puede advertir de lo antes detallado, en el procedimiento de fiscalización, en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 758 a 762, así como el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , sobre los cuales fue emitida la Resolución de Determinación N° , de foja 973, la Administración dejó constancia, de forma expresa, de los motivos por los cuales formuló el reparo bajo análisis, habiendo señalado que el concepto de mermas reconocido como gasto en la Cuenta Contable - Mermas y desmedros de mercaderías, por la suma de S/ 1 426 332,66, no cumplía las condiciones establecidas en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el informe presentado por la recurrente no contenía la metodología utilizada ni las pruebas realizadas, motivación que a su vez se aprecia fue reiterada en la resolución apelada, de fojas 1014 a 1016, por lo que carece de sustento lo argumentado por la recurrente en el sentido que no tenía certeza de los requisitos que había incumplido, no apreciándose afectación alguna a su derecho de defensa, a lo que cabe añadir que, entendiendo claramente las observaciones formuladas por la Administración, la recurrente presentó los escritos de fojas 596 a 604, 609 a 616, 743 y 744, en respuesta a los Requerimientos N° . , rebatiendo lo esgrimido en estos últimos. En ese sentido, no corresponde amparar la nulidad deducida por la recurrente en cuanto al procedimiento de fiscalización, ni se advierte arbitrariedad alguna por parte de la Administración.

Que ahora bien, sobre el particular, cabe indicar que de conformidad con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, 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 dicha ley, en consecuencia son deducibles, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que asimismo, el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 194-99-EF, establece que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta por el citado inciso f) del artículo 37, se entiende por merma, la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, y agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, y que dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03722-2-2004 y 06972-4-2004 se ha establecido que la merma implica una disminución en la cantidad del bien, tales como la evaporación o desaparición de insumos, materias primas o bienes intermedios como consecuencia del proceso productivo, o por efecto de la comercialización del bien, así como por causas inherentes a su naturaleza.

Que en las Resoluciones Nº 06437-5-2005 y 00199-4-2000, este Tribunal ha señalado que, dado que la merma conlleva una pérdida en la cantidad del bien, esta no necesariamente puede producirse en el proceso productivo, toda vez que, se refiere a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguirse si se encuentra como producto en proceso o como producto terminado.

Que asimismo, este Tribunal mediante las Resoluciones N° 03722-2-2004 y 06972-4-2004, atendiendo a la definición de merma recogida en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, ha establecido que esta puede producirse no solo en el proceso productivo, sino también por el manipuleo de bienes, y que involucra una pérdida de orden cuantitativo, en la cual el bien se pierde por causas inherentes a su naturaleza, concluyendo que califica como tal la pérdida que ocurre por la naturaleza frágil propia de las botellas de vidrio que contienen los

productos comercializados y transportados por la recurrente desde el lugar de embarque hasta su entrega al consumidor final.

Que además, de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 08386-3-2017, lo que se pretende con el informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisándose la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración.

Que en concordancia con ello, este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 09868-3-2010 que a fin de acreditar la merma no es suficiente que el contribuyente presente el informe técnico elaborado por profesional colegiado independiente, sino que en dicho informe debe establecerse la metodología empleada y las pruebas realizadas, de lo contrario la merma no se tendrá por debidamente acreditada. A su vez, mediante la Resolución N° 01804-1-2006 se ha indicado que el informe técnico de mermas de existencias debe precisar en qué consistió la evaluación realizada, e indicar en forma específica cuáles fueron las condiciones en que esta fue realizada y en qué oportunidad[3].

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos se concluye que la merma implica una pérdida física de las existencias, ya sea en volumen, peso o cantidad, cuya causa obedece a la propia naturaleza del bien, al proceso productivo o a la comercialización, correspondiendo su acreditación al contribuyente mediante un informe técnico, emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, el cual deberá contener, por lo menos, la metodología empleada y las pruebas realizadas, demostrando el origen de la merma, su calificación como tal y si está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente, informe que será evaluado por la Administración quien determinará si con él se acredita la deducción por concepto de merma.

Que a ello debe agregarse que, conforme con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00799-10-2023, la sola presentación del informe técnico no basta para sustentar la deducción por mermas, sino que este debe reunir los elementos suficientes que generen convicción en la Administración de que constituye un medio de prueba válido, los cuales deben estar respaldados con documentos fuentes que sustenten los datos consignados en dicho informe; pues, nótese que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que el informe técnico debe contener "*por lo menos*" la metodología empleada y las pruebas realizadas, es decir, no limita su contenido solamente a dichos aspectos, sino que hace referencia a ellos porque constituyen las variables finales que mostrarán los resultados del análisis realizado. Por ello, la metodología empleada y las pruebas realizadas deben considerar en su aplicación toda la información relevante y los hechos o factores que influyeron en la generación de las mermas, como por ejemplo, las cualidades físico-químicas de los bienes, el clima, el traslado o transporte de los bienes, los materiales o recipientes que contienen o soportan los bienes, el proceso productivo, el tiempo, el viento, la humedad, así como las particularidades que en cada caso pueden presentarse en los bienes antes de su venta a los clientes, a efecto que los resultados obtenidos en el informe técnico permitan determinar la fiabilidad y certeza de las mermas que refiere la contabilidad del contribuyente, lo cual resulta coherente si se toma en cuenta que es este el interesado en acreditar la deducción efectuada y, por lo tanto, el que debe reunir los elementos suficientes en tal informe para su validación.

Que en ese sentido, en la citada resolución, este Tribunal ha concluido que un informe técnico debidamente sustentado será aquel emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por un organismo técnico competente, que partiendo del tipo de actividad comercial del contribuyente, describe con claridad y de forma completa cada una de las etapas, procesos y/o causas, que llevaron a que se produzcan mermas en un determinado bien; a su vez detallará obligatoriamente la metodología empleada

[3] Criterio que no se ve enervado por el hecho que esta resolución no constituya precedente de observancia obligatoria.

y las pruebas realizadas, considerando en su elaboración aquella información relevante y cada hecho o factor que influyó en la generación de dichas mermas, siendo que todos los datos consignados en el mencionado informe para su análisis deben estar respaldados con documentación fuente. Así, sus resultados producirán fiabilidad y certeza respecto a las mermas contabilizadas y declaradas por el contribuyente, demostrando el origen, la existencia y la cantidad de las mermas producidas, pudiendo advertirse si la misma está dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por dicho contribuyente.

Que estando a lo expuesto, corresponde verificar si en el caso materia de análisis el informe técnico presentado por la recurrente contenía la metodología empleada y las pruebas realizadas a efecto sustentar el concepto de mermas reconocido como gasto en la Cuenta Contable - Mermas y desmedros de mercaderías, por la suma de S/ 1 426 332,66, de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo precisarse que en el presente caso no se discute la naturaleza de dicho concepto o si este corresponde a desmedros.

Que al respecto, obra en autos un reporte sin denominación, de foja 525, que muestra los asientos mensuales registrados por la recurrente en la Cuenta Mermas y desmedros de mercaderías que ascienden al importe total de S/ 1 426 332,66; así como un reporte por centro de distribución y proveedor, de fojas 523 y 524, que muestran las mermas en el período que en total suman S/ 1 426 332,66, y un documento denominado *"Cuadro de Costo de Ventas y Mermas mensual de 2016"*, de foja 76, en el que se muestra el importe incluido por concepto de merma ascendente a S/ 1 426 332,66.

Que asimismo, obran en autos cuadros denominados "Control de Mermas" mensual, de fojas 359 a 452, que contienen el siguiente detalle: localidad, código y descripción del producto (tal como cigarrillos, leche, panetones, café, galletas y chocolates), fecha (día), cantidad, precio y monto y tipo de merma; sin embargo, cabe precisar que estos no consignan fecha de elaboración, ni firma del responsable que lo elaboró, siendo que no es posible corroborar la información que contienen, ni está asociada a una carga para reparto específica. En adición, se tiene un cuadro de tipos de mermas, de foja 453, en el que únicamente se aprecia una lista con los siguientes conceptos: empaque abierto o roto; producto aplastado; producto derretido; producto humedecido; producto descompuesto; lata oxidada o explotada; envase chancado, abollado o deforme; sobre o sachet o bolsa abierta; producto hongueado y producto maltratado.

Que en el Informe Técnico N° 03 "*Mermas y pérdidas en la distribución y venta de mercaderías*", elaborado por el Contador Público Colegiado , con Matrícula N° , de fojas 515 a 522, presentado por la recurrente a fin de sustentar las mermas, se señala que tiene por objeto sustentar documentaria y fehacientemente los registros contables efectuados en la Cuenta reconocidos como gasto en el ejercicio fiscalizado, y citando la base legal y jurisprudencia, refiere que como sustento del informe se encuentran: *(i)* los registros contables y *(ii)* los reportes mensuales de control de pérdidas, robos, roturas y mermas por cada punto de venta en los almacenes de provincias.

Que asimismo, se indica que de la evaluación técnica de la documentación anterior se determina que los productos sufren daños desde el traslado de los productos del almacén como consecuencia de los pedidos y cargas para el reparto de las unidades al mercado, indicando que se produce merma en: *(i)* almacén desde el traslado del almacén central a la zona de armado de carga hasta los centros de distribución por las roturas por apilamiento que dan lugar a empaques rotos y envolturas maltratadas y por devolución de los productos (rechazos); *(ii)* en la entrega del producto terminado al punto de venta se presentan roturas en el proceso manual; y *(iii)* en el mercado, por cambios exigidos por el cliente por productos maltratados y otros.

Que finalmente, se divide las mermas que reconoce la recurrente en el ejercicio entre los bienes destinados a la venta disponibles en el ejercicio (saldo inicial más adquisiciones del período), obteniendo un porcentaje de 1,860316%, concluyéndose que se producen mermas por hechos fortuitos que afectan los resultados económicos de la recurrente como otras empresas similares.

Que del análisis del referido informe técnico se aprecia que este describe roturas y problemas durante el proceso de traslado de los "*productos terminados*", desde el almacén central hasta los centros de distribución, pero no se identifica cómo se detectan las pérdidas por empaques rotos, envolturas maltratadas u otros; no se advierte qué controles diarios tiene la recurrente, ni se advierte cuantificación de las pérdidas en cada una de las etapas.

Que asimismo, sin perjuicio que este informe solo se limita a recabar la información mensual proporcionada por la recurrente sin poder verificarse que se hubiera realizado prueba alguna que pudiera acreditar la comprobación de los hechos observados, ni que se haya realizado algún análisis de períodos anteriores a fin de determinar si la pérdida era normal o anormal; no se aprecia en qué consistió la evaluación técnica a que se refiere los documentos que sustentan la merma presentada por la recurrente.

Que de lo expuesto, se tiene que el referido informe solo indica que se habrían originado pérdidas en los "*productos terminados*" por el traslado y manipulación; sin precisar en qué consistió la evaluación realizada, ni indicar, en forma específica, prueba alguna realizada y en qué oportunidad esta se realizó; no apreciándose el proceso de verificación y evaluación en virtud del cual se determinó el porcentaje de merma calculado.

Que si bien resulta razonable reconocer que en el manipuleo y traslado de los "*productos terminados*" que comercializa pueda haber roturas, abolladuras, productos con empaque abiertos o rotos, se requiere que ello se encuentre debidamente sustentado en un informe que detalle la metodología utilizada para verificar las mermas según su origen, y que describa las pruebas realizadas para la determinación de las mermas en el caso concreto de la recurrente u otras condiciones en que fueron realizadas[4].

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente no cumplió con sustentar debidamente las mermas contabilizadas, de conformidad con el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo por gastos por mermas no acreditadas se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el informe pericial sí cuenta con una metodología, pues se ha utilizado un método para el control y seguimiento de los productos durante el proceso de almacenamiento, distribución y comercialización, que se ha partido de los hechos económicos y que la Administración no ha desmentido que los controles no obedezcan a la realidad; debe precisarse que, contrario a lo manifestado por esta, del informe presentado no se desprende tal detalle, siendo que, conforme con lo antes expuesto, el referido documento no describe los procedimientos que ha seguido y utilizado el perito independiente para determinar la existencia de la merma y su monto. En este sentido, debe recalcarse que el informe presentado no hace mención alguna a la metodología empleada y pruebas realizadas por el perito, conforme lo dispuesto en las normas y criterios jurisprudenciales antes glosados, apreciándose que en este no se detallan las evaluaciones que se habrían realizado para determinar la merma, siendo más bien que, fundamentalmente, se describe el proceso de entrega de los bienes desde el almacén central de la recurrente a los centros de distribución y los tipos de merma que se originan de manera general; debiendo precisarse que la Administración cumplió con evaluar dicho informe, así como la demás documentación presentada por la recurrente sobre el particular, por lo que lo señalado en sentido contrario carece de asidero.

Que si bien la recurrente indica que la Administración no ha desmentido que los controles realizados por ella obedezcan a la realidad, cabe mencionar que no obra en autos documentación que respalde la información detallada en los documentos denominados control de mermas, siendo que el informe técnico es el documento que permitiría determinar la fiabilidad y certeza de las mermas que refiere la contabilidad del contribuyente, el que, en este caso, no describe los procedimientos que ha seguido y utilizado el perito independiente para determinar la existencia de la merma y su monto; no siendo amparable el alegato referido a que la Administración debe señalar los márgenes normales de mermas a fin de que estos sean aceptados en futuras fiscalizaciones.

---

[4] Criterio similar al vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00592-8-2023.

Que asimismo, no resulta amparable lo afirmado por la recurrente respecto a que la Administración no efectuó ningún examen o análisis de las pruebas inherentes a este tipo de mermas, lo que impide ejercer una adecuada defensa; dado que la carga de la prueba para sustentar la merma deducida es de la recurrente, siendo del caso recalcar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012 se ha establecido que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, en este caso mediante un informe técnico que presente la metodología empleada y las pruebas realizadas, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual resulta coherente si se toma en cuenta que es este el interesado en acreditar la deducción efectuada y, por lo tanto, el informe debe reunir los elementos suficientes para su validación.

Que de lo antes expuesto, contrariamente a lo señalado por la recurrente, se tiene que la Administración luego de la evaluación del documento denominado informe técnico, determinó que de este no se desprende los procedimientos aplicados ni las pruebas realizadas, y por ende, tampoco la forma en que se determinaron las cantidades de mermas obtenidas, ya que este solo da cuenta de los tipos de merma que se suelen presentar en el traslado de las mercaderías del almacén central a los centros de distribución; siendo que los cuadros que elaboró la recurrente no se encuentran sustentados. Asimismo, debe precisarse que la Administración no ha exigido que las mermas tengan un comportamiento constante o mensurable en porcentajes fijos, por lo que lo señalado al respecto y la jurisprudencia de este Tribunal que cita la recurrente, no resultan amparables.

Que en relación con lo alegado por la recurrente en el sentido que en la resolución apelada se ha dado una respuesta muy abstracta, sin distinguir entre mermas en un proceso de comercialización de aquellas provenientes de un proceso industrial, y que la regulación prevista en la norma reglamentaria solo está referida a procesos productivos, actividad que no le corresponde; cabe señalar que ello carece de sustento, pues tal como ha señalado la Administración y se ha dado cuenta en el presente análisis, de lo establecido en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, no se advierte que la normativa tributaria disponga una distinción en el proceso industrial o de comercialización, siendo que en ambos casos debe sustentarse con un informe técnico que cumpla con las condiciones mínimas para la aceptación de la merma.

Que no resulta atendible el alegato de la recurrente en cuanto a que si la Administración pretendía desconocer el informe técnico presentado correspondía que presentara un informe de otro profesional competente y colegiado, dado que la agente fiscalizadora y el personal del área de reclamaciones carecen de una acreditación como peritos, y que el perito independiente debió ser citado para que ratifique el contenido de la pericia; pues, de acuerdo con el análisis efectuado, el reparo se sustenta en el hecho que el informe técnico presentado no contenía los requisitos mínimos para acreditar las mermas, omisión que no podría verse convalidada por la ratificación a la que alude la recurrente[5].

(ii) Gasto por robo por el cual no se ha probado judicialmente el delito o que es inútil ejercer la acción judicial, correspondiente al ejercicio 2016

Que la recurrente señala que el importe acotado corresponde a la pérdida por delitos ocurridos en el ejercicio 2016, cuyo importe no fue cubierto por los seguros; y que, en comparación con sus ingresos netos declarados, dicha pérdida no amerita mayor atención al no superar las 3 UIT. Invoca la aplicación de los principios de economía y celeridad procesal, así como lo establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Agrega que, con la finalidad de simplificar y agilizar el procedimiento, ha decidido regularizar este reparo.

Que anota que, en la resolución apelada, la Administración no argumenta nada nuevo respecto al presente reparo, y solo se limita a reproducir o parafrasear el texto legal, no habiendo desvirtuado sus argumentos planteados en su recurso de reclamación; y que el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no señala expresamente en qué ejercicio se debe deducir el gasto, en caso se haya interpuesto la denuncia en otro ejercicio, más si se tiene en cuenta que la investigación policial es lenta. Agrega que por actos de terceros tiene que pagar un mayor Impuesto a la Renta.

[5] De otro lado, cabe señalar que los informes de la Administración que cita la recurrente no son vinculantes para este Tribunal.

Que se remite a su escrito de reclamación, en el que agrega que en los meses de marzo y agosto de 2016 fue víctima de robos por un total de S/ 315 528,41, por los cuales obtuvo una indemnización de parte de su aseguradora ascendente a S/ 300 556,84; por lo que, pese a que el Ministerio Público dictó el sobreseimiento del caso en enero de 2017, la diferencia no sustentada fue materia de reparo en el ejercicio fiscalizado (S/ 14 971,57). Cita los Informes Nˆ a fin de sustentar su posición, así como los Oficios N°

Que detalla que, debido a la lentitud de los procesos llevados a cabo por el Poder Judicial o Fiscalía, recién el 17 de enero de 2017 se ordenó el mencionado archivamiento y, por tanto, al momento de presentar la declaración jurada del ejercicio 2016 ya tenía conocimiento de ello; por lo que trasladar el gasto al ejercicio siguiente (diferencia temporal) solo la perjudicaría.

Que sostiene que en el procedimiento de fiscalización no se indicó que el gasto acotado corresponda al ejercicio siguiente (2017), siéndole perjudicial el desconocimiento total del mismo, lo que implica un ejercicio abusivo de dicha facultad por parte de la Administración, por lo que corresponde revocar el reparo por motivación insuficiente.

Que mediante escrito de alegatos, añade que a fin de deducir pérdidas extraordinarias por robo, debe tenerse en cuenta que estas se encuentren relacionadas con bienes generadores de renta gravada, lo que no ha sido considerado por la Administración y, por tanto, acarrea la nulidad del procedimiento de fiscalización, al amparo de lo establecido en los artículos 3, 6 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como la improcedencia de los valores emitidos.

Que sostiene que en la Sentencia de Casación N° 39301-2023 LIMA, la Corte Suprema reconoció la deducción de un gasto por hurto sin necesidad de prueba judicial del delito, o la acreditación de la inutilidad de ejercer la acción judicial en el período fiscalizado, en el entendido que condicionar la deducción del gasto a dichos requisitos constituiría un exceso de formalismo.

Que por su parte, la Administración manifiesta que reparó la cuenta contable - Siniestro robos, por la suma de S/ 14 972,00, toda vez que la recurrente no cumplió con el requisito establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, anota que la recurrente dedujo por concepto de siniestro (robo) ocurrido el 9 de marzo de 2016, el monto de S/ 315 528,41, respecto del cual recibió una indemnización de S/ 300 556,84, por lo que reparó la diferencia no cubierta por seguro (S/ 14 971,57); siendo que mediante la Disposición N° 02 del Caso N° de 30 de enero de 2017, el Ministerio Público dispuso no proceder con la formalización ni continuar con la investigación preparatoria por dicho delito, por lo que ordenó el archivo de los actuados. En tal sentido, se acreditó que es inútil ejercitar la acción judicial recién en enero de 2017 y, por tanto, en el ejercicio fiscalizado (2016) no se cumplió con acreditar el mencionado requisito establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos, se remite a los argumentos antes expuestos y a los contenidos en el resultado de los requerimientos cursados en la fiscalización.

Que según el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que conforme con la citada norma, a efecto de poder deducir las pérdidas generadas por hechos delictuosos, el contribuyente deberá cumplir con uno de los siguientes requisitos: a) Probar judicialmente el hecho delictuoso, o b) Acreditar que resulte inútil ejercer la acción judicial.

Que en las Resoluciones N° 01272-4-2002 y 07228-3-2009, este Tribunal ha dejado establecido con relación al segundo supuesto, que las pérdidas en casos de robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil el inicio de la acción judicial[6].

Que a su vez, en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 10433-3-2009 y 06762-3-2013, entre otras, este Tribunal ha establecido que la resolución de Ministerio Público o el Parte Policial que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito, acredita que es inútil ejercer la citada acción en forma indefinida.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06344-8-2014 se ha establecido que a fin de que el gasto extraordinario por el delito a que alude la recurrente sea deducible para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta en un determinado ejercicio, debe acreditarse que el hecho delictuoso fue probado judicialmente en dicho ejercicio o que en aquel se verificó que era inútil ejercer acción judicial alguna sobre el particular.

Que en el punto 2 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 973, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por gasto por robo respecto del cual no se probó judicialmente el delito o que es inútil ejercer la acción judicial, correspondiente al ejercicio 2016, por la suma de S/ 14 972,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° de fojas 766 y 767, la Administración señaló que en la Cuenta 656119 Siniestro robos, la recurrente registró en marzo, agosto y noviembre de 2016 un gasto por el importe total de S/ 337 742,92[7], por lo que a fin de verificar la deducibilidad de dichas provisiones le solicitó que explicara la naturaleza del siniestro y exhiba: (i) las denuncias y partes policiales, y (ii) documento que acredite judicialmente el hecho delictuoso o que es inútil ejercer acción judicial, de corresponder; entre otros. En caso de que tales pérdidas hubieran sido cubiertas por indemnizaciones o seguros, solicitó que exhibiera la información asociada, tal como el contrato de seguro y el medio de pago que hizo efectiva la indemnización.

Que en los escritos de respuesta de 25 de octubre y 18 de noviembre de 2019, de fojas 594, 742 y 743, la recurrente expresó que cumplía con exhibir las denuncias y partes policiales solicitados, así como el respectivo contrato de seguro y el medio de pago por la indemnización, entre otros.

Que en el numeral 2 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 752 a 758, la Administración indicó lo siguiente por los registros observados:

- Asiento de marzo de 2016 por el monto de S/ 298 745,55: la recurrente sustentó que una parte de la pérdida se encontró cubierta por indemnización de seguro, por el monto de S/ 210 285,28 (US$ 63 377,12), siendo que la diferencia por S/ 88 460,27 no cubierta se sustentaba con la Disposición N° 02 del Caso N° de 30 de enero de 2017 emitida por el Ministerio Público, esto es, en un ejercicio distinto al fiscalizado, por lo que no se acreditaba la deducción del gasto en el ejercicio 2016.
- Asiento de agosto de 2016 por S/ 16 782,86: si bien presentó diversa documentación, tal como el depósito efectuado por el 20 de junio de 2017 y una denuncia policial, esta no acredita el cumplimiento de los requisitos establecidos en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no se acreditaba la deducción en el ejercicio fiscalizado.
- Asiento de noviembre de 2016 por S/ 22 214,51: La recurrente no presentó documentación alguna.

---

[6] Similar criterio se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15749-2-2011, entre otras.
A su vez, en la Resolución N° 05509-2-2002, este Tribunal ha señalado que procede deducir como gasto por pérdidas extraordinarias, las sufridas por delito en perjuicio del contribuyente por terceros, en la parte no cubierta por el seguro y siempre que resulte inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, cuando se ha acreditado el archivamiento provisional de la denuncia penal por la no identificación de los autores del delito.

[7] Producto de la suma de S/ 298 745,55, S/ 16 782,86 y S/ 22 214,51, respectivamente.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 878, conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la citada observación.

Que mediante el escrito de respuesta de 3 de diciembre de 2019, de fojas 608 y 609, la recurrente expresó que son deducibles las pérdidas extraordinarias que no estén cubiertas por indemnizaciones o seguros, y aquellas respecto de las cuales se hubiera probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercer la acción judicial.

Que respecto de los asientos de marzo y agosto de 2016, cuyos importes suman en total S/ 315 528,41 (US$ 95 095,96), señaló que la empresa aseguradora solo le reconoció S/ 300 556,84 (US$ 90 583,74), por lo que el importe del reparo solo debería ascender a S/ 14 971,57 (S/ 315 528,41 – S/ 300 556,84).

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 862 a 867, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que el primer asiento contable, así como el registrado en agosto de 2016, corresponden al robo sufrido en marzo de 2016 en la ciudad de Huacho. En ese sentido, el gasto deducido por la recurrente respecto a este delito asciende en total a S/ 315 528,41, respecto del cual la empresa aseguradora la indemnizó con S/ 300 556,84 y, por tanto, la diferencia no cubierta por seguro solo asciende a S/ 14 971,57.

Que al respecto, reiteró que toda vez que la Disposición N° 02 referida al Caso N° 0 (archivamiento), fue emitida en enero de 2017, no correspondía que la recurrente deduzca el monto de S/ 14 971,57 en el ejercicio 2016 fiscalizado, por lo que procedió a observar este monto según el detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto al citado resultado de requerimiento[8], de foja 854.

Que de lo expuesto, se advierte que la Administración reparó el gasto por pérdidas extraordinarias, ascendente a S/ 14 972,00, en el entendido que en el ejercicio fiscalizado (2016) la recurrente no cumplió con acreditar que era inútil ejercer la acción judicial correspondiente.

Que de la documentación que obra en el expediente, se advierte que el gasto registrado en la Cuenta Siniestro robos, materia de reparo, corresponde a la diferencia no cubierta por la aseguradora La Positiva Seguros y Reaseguros, según el siguiente detalle:

Monto denunciado	S/ 315 528,41[9]
Monto indemnizado	S/ 300 556,84
Diferencia	**S/ 14 971,57**

Que a fin de acreditar que era inútil ejercer la acción judicial, en cuanto a la citada diferencia reparada, la recurrente presentó copia de la Disposición N° 02 emitida por el Ministerio Público, relativa al Caso N° de 30 de enero de 2017, de fojas 309 a 314, mediante la cual se declaró que no procedía formalizar ni continuar con la investigación preparatoria contra los que resulten responsables por el delito de robo agravado en perjuicio de la recurrente y, en consecuencia, se ordenó el archivo de los actuados.

Que toda vez que recién en enero de 2017 se dispuso el archivamiento del caso, según lo expuesto en el considerando precedente y los criterios jurisprudenciales antes glosados, se tiene que el referido requisito de probar la inutilidad de la acción judicial, establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede tenerse por acreditado en el ejercicio 2016[10], contrario a lo señalado por la recurrente; por lo tanto, corresponde concluir que el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar este extremo de la resolución apelada.

---

[8] La Administración indicó, respecto del asiento de noviembre de 2016, que procedía levantar la observación, al haber la recurrente presentado la respectiva documentación sustentatoria, de foja 862.

[9] Correspondiente al robo sufrido en marzo de 2016.

[10] Lo que no se ve enervado por el hecho que al momento de presentar la declaración jurada del ejercicio 2016, ya tenía conocimiento del archivamiento del caso, ni por la lentitud de la policía, el Poder Judicial y la Fiscalía, o los actos de terceros que alega.

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido que, en comparación con sus ingresos y al no superar las 3 UIT, el presente reparo no ameritaría mayor atención; por cuanto ello no enerva su obligación de cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta a fin de acreditar la procedencia de la deducción del gasto observado, lo que no hizo, por lo que carece de sustento los principios y normas que invoca[11].

Que en cuanto a que a fin de deducir un gasto por pérdidas extraordinarias, debe tenerse en cuenta que estas se encuentren relacionadas con bienes generadores de renta gravada, lo que no fue considerado por la Administración; cabe precisar que el motivo determinante del reparo obedece a que la recurrente no acreditó que en el ejercicio fiscalizado cumpliera con el requisito establecido en el indico d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme con lo expuesto en la presente resolución, por lo que lo señalado al respecto carece de sustento, así como la nulidad y normas invocadas por la recurrente.

Que ahora bien, respecto a la invocación de la Sentencia de Casación N° 39301-2023 LIMA, cabe señalar que sus efectos alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto.

Que en cuanto a que la resolución apelada no argumenta nada nuevo y solo se limita a reproducir o parafrasear el texto legal, no habiendo desvirtuado sus argumentos planteados en su recurso de reclamación; cabe señalar que de la resolución apelada, de fojas 1012 vuelta a 1014 vuelta, se aprecia que la Administración cumplió con expresar los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su decisión, habiendo emitido pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente, por lo que lo señalado al respecto carece de asidero.

Que finalmente, respecto de los alegatos referidos al reconocimiento del gasto observado, en el ejercicio 2017, cabe señalar que la materia de grado en autos corresponde a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por lo que no cabe emitir pronunciamiento sobre el particular, sin perjuicio que la recurrente los plantee en el procedimiento que corresponda a aquel.

(iii) Costo de ventas no sustentado

Que la recurrente sostiene que la Administración reparó parte de su costo de ventas, en el entendido que no fue acreditado documentariamente.

Que precisa que, tal y como indicó en la fiscalización mediante su escrito de 3 de diciembre de 2019[12], el costo de ventas es deducible a fin de determinar la renta gravada, el cual en su caso se sustenta en libros y documentos que reúnen los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; así como los gastos incurridos para mantener la fuente productora. Cita el principio de causalidad y los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que asimismo, sostiene que los gastos y/o costos observados se encuentran debidamente sustentados con comprobantes de pago, corresponden al ejercicio fiscalizado y cumplen con lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante lo anterior, considera que, sin expresar la causa, la Administración se limitó a indicar la improcedencia del costo declarado; y que en la resolución apelada no se realizó un reexamen de los hechos controvertidos, conforme lo dispone el artículo 127 del Código Tributario, ni se hizo una evaluación coherente y responsable de sus argumentos referidos a la falta de motivación, tanto en la etapa de fiscalización como de reclamación.

---

[11] Asimismo, cabe reiterar que los informes y oficios de la Administración que cita la recurrente no son vinculantes para este Tribunal.

[12] Si bien la recurrente alude a la respuesta presentada "en el Procedimiento de Reclamación, con el escrito de fecha 03 de diciembre de 2019", ello obedece a un error material, debiendo entenderse que se refiere al escrito presentado en dicha fecha en respuesta al Requerimiento N° , según se aprecia de foja 619.

Que se remite a lo expuesto en su escrito de reclamación, en el que agregó que, al comparar la información contenida en el Inventario Permanente Valorizado con los cuadros proporcionados en la fiscalización, la auditora no consideró que la diferencia determinada ascendería solo a S/ 14 758,07[13]; ni tomó en cuenta los S/ 298 745,55 que corresponden a siniestros (robos) ocurridos en marzo de 2016.

Que sobre dicho siniestro, indica que el referido monto de S/ 298 745,55 es considerado como gasto del ejercicio, pero en la declaración jurada se debe considerar como parte del costo; y que por tratarse de un robo de mercadería, aquel forma parte del Kardex y se presenta en los estados financieros como gasto, a fin de no desvirtuar el monto real del costo de ventas.

Que considera que lo anterior no fue desvirtuado en la fiscalización, pese a que fue comunicado de manera reiterada, lo que denota que no existe una debida motivación en la formulación del reparo, lo que acarrea su nulidad e improcedencia al amparo de lo establecido en los artículos 3, 6 y 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que mediante escrito de alegatos, se ratifica en los argumentos antes expuestos, los cuales considera se encuentran sustentados documentariamente; y agrega que las áreas de fiscalización y reclamos no expusieron los fundamentos de hecho y de derecho que tomaron en cuenta para no admitir la deducción de los importes reparados.

Que por su parte, la Administración manifiesta que reparó el costo de ventas por el importe total de S/ 1 209 703,00[14], debido a que la recurrente no presentó documentación que lo acredite.

Que sobre el primer monto observado (S/ 312 813,55), precisa que este corresponde a la diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el que figura en el Registro de Inventario Permanente Valorizado; y que si bien la recurrente manifiesta que tal diferencia radica en que no incluyó la mercadería robada en marzo de 2016, debe tenerse en cuenta que en la fiscalización se dejó constancia que este importe registrado en el Asiento Contable N° , por el monto de S/ 298 745,55, tuvo como destino la cuenta – Gastos de ventas[15].

Que asimismo, agregó que si bien la recurrente calculó el costo de ventas sumando todas las operaciones de los códigos de tipo de operación, no cumplió con explicar el motivo por el cual en algunos casos suma los montos netos[16], y en otros (códigos 7, 22 y 28) solo los montos de las salidas de existencias, ni presentó documentación que sustente que estos constituyan costo de ventas del ejercicio 2016.

Que de otro lado, en cuanto a los montos de S/ 642 678,91 (código 11) y S/ 254 210,40 (código 25), precisa que solicitó a la recurrente que sustentara que estos correspondían efectivamente a costo de ventas, lo que no cumplió, toda vez que la documentación presentada no acredita que dichos conceptos califiquen como costo en los términos de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos, se remite a los argumentos antes expuestos y a los contenidos en el resultado de los requerimientos cursados en la fiscalización.

Que en el punto 3 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 973, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por costo de ventas no sustentado por la suma total de S/ 1 209 703,00, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

---

13 (S/ 312 813,55 – S/ 299 031,14) + (S/ 975,66).

14 La Administración señala que dicho reparo se encuentra conformado por los siguientes montos: S/ 312 813,55, S/ 642 678,91 y S/ 254 210,40.

15 Más aún, la Administración señaló que el gasto por siniestro (robo) fue analizado por ella en el punto anterior, al cual se remite; y que en el supuesto que la recurrente lo haya declarado como parte de su costo de ventas, se tiene que este no califica como costo según lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dicho siniestro no constituye una venta de mercadería.

16 Esto es, ingresos menos salidas.

Que el artículo 20 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y precisa que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Que dicho artículo precisa que, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables; siendo que el costo de adquisición es la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Que el artículo 62 de la citada ley dispone que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos señalados en dicho artículo, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio. En adición, prescribe que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que al respecto, el inciso a) del artículo 35 del citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que los deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1,500 Unidades Impositivas Tributarias del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que el penúltimo párrafo del citado artículo 35 agrega que, a fin de mostrar el costo real, los deudores tributarios deberán acreditar, mediante los registros establecidos en dicho artículo, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en los inventarios finales.

Que según el párrafo 34 de la NIC 2 Inventarios[17], cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 03559-4-2014, 03753-2-2012 y 04004-4-2012, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final. Asimismo, en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y 02664-3-2008, entre otras, se precisa que los inventarios permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes.

[17] Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01 publicada el 2 de marzo de 2005, incluyendo las mejoras aprobadas mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 044-2010-EF/94.01.

Que por su parte, Finney y Miller[18] señalan que para que los costos sean inventariables, esto es, para determinar el costo de los productos en existencia y su posterior costo de ventas, debe haber una conexión entre el costo y la adquisición o producción de artículos para la venta.

Que el Diccionario para Contadores de Eric L. Kohler[19] define al costo de ventas, como el costo total de los artículos o mercaderías vendidas durante un ejercicio contable, determinado mediante la fijación para cada partida vendida del costo de factura y otros costos inherentes incluidos el costo de mercaderías compradas. Precisa Paton[20] que el costo de las mercancías vendidas corresponde a todos los costos que han de cargarse directamente al artículo antes de que esté listo para su venta, incluye todo el costo de producción en la industria manufacturera y todos los costos de las mercancías (generalmente incluye gastos de adquisición) en una empresa mercantil.

Que según Abanto Bromley y otros[21], bajo el término kárdex se engloba de forma más amplia cualquier sistema de control de inventarios que lleva una empresa; y para fines tributarios, este término es sinónimo del denominado "Registro de Inventario Permanente Valorizado". En este registro contable con incidencia tributaria, se registra toda la información por cada tipo de existencia, proveniente de la entrada y salida al almacén y sustentada en comprobantes de pago y/o documentos.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01562-2-2004 se ha indicado que el Registro de Inventario Permanente Valorizado, conforme con la técnica contable, consiste en llevar por cada ítem de mercadería, de suministros o, según sea el caso, de materias primas, materias auxiliares o productos terminados, un control físico y valorado en el cual se muestre cada uno de los ingresos y salidas de estos productos, así como los respectivos saldos de estos movimientos, debiendo encontrarse respaldados por su documentación sustentatoria respectiva: partes de ingreso a almacén, notas de pedido, guías de remisión, facturas de compra y venta, entre otros, criterio acorde con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 998-4-97.

Que por su parte, en los considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04289-8-2015 de observancia obligatoria, se indica lo siguiente:

> *"(…)*
> *Ahora bien, se aprecia que cuando el segundo párrafo del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona la obligación de "llevar inventarios", se refiere al control de bienes susceptibles de medición a través de un método de valuación tributariamente aceptado[22], esto es, a bienes corpóreos o materiales o contenidos en un soporte físico que constituyen materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación y mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros; cuyas entradas y salidas físicas son susceptibles de ser observadas y comprobadas, mediante conteo, medición, almacenaje y/o pesaje, según corresponda.*
>
> *Esto encuentra sustento, en primer lugar, en la definición de "valuación de inventarios" entendida como la determinación del costo o de la parte del costo asignable a las materias primas en existencia, a las mercaderías en proceso, a las existencias de productos terminados, a las mercancías en almacén para su venta y a los suministros[23].*

---

18 FINNEY y MILLER, Curso de Contabilidad – Introducción I, Sexta Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana (UTEHA), México, 1977, pp. 300 y 301, citado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00898-4-2008.

19 KOHLER, Eric, Diccionario para Contadores, Sexta Edición, México, Editorial Limusa, 2005, p. 21.

20 PATON, W.A., Manual del Contador, Tomo I. Reimpresión 1968, Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana (UTEHA), México, 1977, p. 25.

21 ABANTO BROMLEY, Martha y otros. Diccionario aplicativo para contadores, Primera Edición, Setiembre de 2012, Lima, Ediciones Gaceta Jurídica, p. 523.

22 *No debe dejarse de considerar que el primer párrafo del citado artículo ordena valuar los inventarios conforme con su "costo de adquisición" o "costo de producción", conceptos que han sido definidos por la propia Ley del Impuesto a la Renta.*

23 *Al respecto, véase: COOPER, William W. e IJIRI, Yuji, Op. Cit., p. 717.*

Así también, debe considerarse que la citada exigencia (la que no ha sufrido variación o modificación alguna en el tiempo[24]), tiene como propósito el control de los bienes físicos que posee una empresa para la venta o para su consumo en sus actividades (entradas, salidas, inventario inicial e inventario final), con la finalidad de establecer el costo computable correspondiente, aspecto que no es posible realizar con los inventarios producidos por los proveedores de servicios".

Que como puede verse, el control de los bienes físicos que posee una empresa comercializadora se da a través del control de inventarios que efectúe, ya sea a través del Kardex y/o registro de inventario permanente valorizado, constituyéndose fuente para establecer el costo computable[25].

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° de fojas 804 y 805, la Administración dio cuenta que en la Casilla 464 de la declaración jurada del ejercicio 2016[26], la recurrente consignó como costo de ventas el importe de S/ 68 665 111,00; sin embargo, del Registro de Inventario Permanente Valorizado proporcionado en atención a un requerimiento anterior[27], verificó que el costo de ventas ascendía a S/ 68 352 297,45, según el siguiente detalle:

Código tipo de operación	Descripción de operación	Ingresos	Salidas	Salidas – neto
1	Salida por venta		65 770 965,60	65 770 965,60
7	Promoción venta	19 362,30	33 016,12	13 653,82
11	Transferencia salida de almacenes	571 539,32	1 214 218,23	642 678,91
13	Mermas*		1 367 440,41	1 367 440,41
22	Salida de almacén venta	270 607,82	253 386,97	- 17 220,85
23			21 314,30	21 314,30
25			254 210,40	254 210,40
28		23 644,83	23 868,55	223,72
38	Salida por siniestros*		299 031,14	299 031,14
TOTAL		**S/ 885 154,27**	**S/ 69 237 451,72**	**S/ 68 352 297,45**

(*) Por estas salidas la Administración indica que solicitó el sustento mediante un anterior requerimiento

Que en tal sentido, le solicitó que sustentara por escrito y documentariamente lo siguiente:

- La diferencia entre el costo de ventas declarado en el ejercicio 2016 (S/ 68 665 111,00) y el anotado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado (S/ 68 352 297,45), ascendente a S/ 312 813,55.
- Que las operaciones tipo 11 "*Transferencia salida de almacenes*" por el importe neto de S/ 642 678,91, y tipo 25 "*Salida de almacén venta*" por S/ 254 210,40, correspondan efectivamente a costo de ventas.

Que asimismo, le solicitó que proporcionara un escrito explicando el origen, naturaleza y destino de las operaciones, indicando los motivos que originaron las salidas de dichas existencias, así como los asientos

---

[24] *Así, el artículo 70º del Decreto Legislativo N° 200 norma que aprobó la Ley del Impuesto a la Renta, a partir del ejercicio 1982, señalaba que: "los contribuyentes, empresas o sociedades que deban practicar inventario, en razón de la actividad que desarrollan, estarán obligados a llevar inventario permanente de sus existencias. La valuación de los inventarios se realizará de acuerdo con las normas que señale el Reglamento". Asimismo, indicaba que las empresas, en su caso, deberán contabilizar, en cuentas separadas, los siguientes elementos constitutivos del costo de producción: a) Materias primas; b) Mano de obra; y c) Gastos de fabricación y que "Con el objeto de mostrar el costo real, las empresas deberán acreditar, mediante registros adecuados, las unidades producidas durante el ejercicio, así como el costo unitario de los artículos que aparezcan en sus inventarios finales. En el transcurso del año podrán llevar un sistema de costos estimados que se adapten a su giro, pero al final del año, deberán necesariamente valorar sus existencias al costo real".*
Agregaba el citado artículo 70º que: "El reglamento señalará las empresas que, en función de sus ingresos brutos anuales o por la naturaleza de sus actividades, deban cumplir con la totalidad de las normas del presente artículo. Asimismo, establecerá los métodos que podrán utilizarse para valuar, las existencias limitando la utilidad del método Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS) al caso de contribuyentes, empresas o sociedades que llevan un sistema de contabilidad de costos basados en registro de inventario permanente".

[25] Similar criterio se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07079-8-2019, entre otras.

[26] Presentada mediante Formulario Virtual PDT 704 N° de 6 de abril de 2017.

[27] En el Punto 1 del Requerimiento N° , de foja 739, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera el Registro de Inventario Permanente Valorizado de 2016, y proporcionara un análisis con la determinación del costo de ventas del ejercicio en base al mencionado registro (identificando los tipos de operación que conforman el indicado costo); siendo que en el resultado del citado requerimiento, la Administración dejó constancia que aquella cumplió con lo solicitado, de foja 728.

contables del Libro Diario. De tratarse de ventas, debía exhibir el comprobante de pago emitido y las guías de remisión correspondientes, así como los documentos que sustenten las entradas y salidas del almacén; y de tratarse de devolución de mercadería a proveedores, los comprobantes de pago, notas de crédito y guías de remisión que acrediten la adquisición de las existencias y/o devolución de estas[28].

Que a su vez, de tratarse de operaciones anuladas y posteriormente refacturadas, debía exhibir los nuevos comprobantes de pago emitidos, así como las respectivas copias de los comprobantes que contienen las operaciones anuladas; y cualquier otra documentación sustentatoria que considere pertinente.

Que mediante escrito de 9 de octubre de 2019, de fojas 777 y 778, la recurrente manifestó que la diferencia determinada por la Administración corresponde al siniestro (robo) de mercadería sufrida en Huacho, registrado en el Asiento Contable N° de 9 de marzo de 2016; y que con anterioridad cumplió con indicar que dicha diferencia no fue tomada en cuenta como parte del costo de ventas.

Que asimismo, refirió que la diferencia se explica en los saldos deudores que fueron restados de las salidas de los ítems por las siguientes operaciones: tipo 7 "*Promoción venta*" por S/ 19 362,30, tipo 22 "*Salida almacén venta*" por S/ 270 607,82 y tipo 28 "*Salida almacén venta*" por S/ 23 644,83, que suman en total S/ 313 615,55.

Que de otro lado, respecto a lo solicitado por las operaciones tipo 11 y 25, indicó que adjuntaba los documentos internos de su sistema, así como copias de los documentos que sustentan los movimientos de almacén.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 783 a 791, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente e indicó lo siguiente:

- Por la diferencia entre el costo de ventas declarado y el consignado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado: El Asiento Contable al que alude la recurrente fue registrado con destino a la Cuenta – Gastos de ventas, esto es, no incidió en el costo sino fue reconocido como gasto en el Estado de Resultados.
  La propia recurrente detalló la determinación del costo de ventas del ejercicio a partir de su Registro de Inventario Permanente Valorizado, identificando el tipo de operación que conformaba tal costo ascendente en total a S/ 68 352 297,45, y si bien pretende sustentar el mayor costo que declaró (S/ 68 665 111,00) señalando que por las operaciones con códigos 7, 22 y 28 no tomó los importes netos, sino solo los importes por las salidas sin restar el costo de los ingresos de mercadería, no sustenta documentariamente el motivo por el cual no debe considerarse los ingresos de este tipo de movimientos del Kardex[29], lo que determina un costo de ventas sobrevaluado.

- Por las operaciones tipo 11 "*Transferencia salida de almacenes*" y tipo 25 "*Salida de almacén venta*": A fin de sustentar las salidas de mercadería respecto de la primera operación (tipo 11), la recurrente presentó los siguientes documentos:

Documento	Transacción	Almacén origen	Almacén destino	Observación
Nota de Salida 5	Transferencia entre almacenes	Almacén central	Almacén PFN[30]	Traslado del almacén central al PFN por cambios de productos vencidos
Nota de Salida 15				Traslado de productos fuera de conformidad cambiados en el mercado

[28] Debiendo sustentar documentariamente la devolución del dinero pagado o la reposición de la mercadería devuelta.
[29] La Administración precisó que los referidos ingresos no considerados, aludidos por la recurrente, ascendían a la suma de S/ 313 614,95, no obstante, la diferencia en el costo de ventas que solicitó sustentar ascendía a S/ 312 813,55.
[30] Productos Fuera de Norma (PFN), los cuales por su estado no pueden ponerse a la venta.

Se aprecia que ambos documentos señalan la "transferencia entre almacenes", habiéndose verificado en el Kardex la salida en un almacén y el ingreso en otro, por lo que estas operaciones no se encuentran vinculadas con el costo de venta, toda vez que solo se trata de traslado de bienes y no ventas.

De otro lado, en cuanto a las salidas de existencias por las operaciones tipo 25, la recurrente presentó la siguiente documentación que consigna como transacción "N/C proveedor":

Nota de Salida	Fecha	Observación	Nota de crédito proporcionada
4	12/3/2016	Producto llegó inconforme FV (solicitud nota de crédito.	
5	14/3/2016	Faltante al momento de recibir carga FV (solicitud nota de crédito con GR	
9	11/7/2016	Devolución de productos de la Factura N° de 29/06/2016 (Guía N°	
13	04/8/2016	Devolución de mercadería	-
23	12/4/2016	Devolución Guía de Remisión N°	
25	07/6/2016	Nota de Crédito N°	

De lo anterior concluye que la documentación presentada por la recurrente no sustenta que las salidas de existencias de almacén (por devolución de mercadería y/o rechazo parcial de la factura al proveedor) constituyan costo de ventas; no habiendo exhibido comprobantes de pago por las ventas que habría realizado, ni guías de remisión o documentos que sustenten que las referidas salidas correspondan a ventas.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de fojas 878 y 880, emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada.

Que en el escrito de respuesta de 3 de diciembre de 2019, de fojas 607 y 608, la recurrente expresó que la auditora no consideró que la diferencia determinada al comparar la información contenida en el Inventario Permanente Valorizado con los cuadros que proporcionó, ascendería solo a S/ 14 758,07.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 860 a 862, la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que el monto observado ascendente a S/ 312 813,55, corresponde a la diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración jurada del ejercicio 2016 y el obtenido del Registro de Inventario Permanente Valorizado, esto es, el análisis de la diferencia fue realizado en base a dicho registro en el que sí se consignó el importe correcto al que alude la recurrente; por lo que no resulta relevante lo señalado por esta en el sentido que la auditora no habría considerado tal monto por "salida de siniestros". Agrega que el cuadro al que alude presenta diferencias con el anotado registro no sustentadas[31].

Que de igual manera, reiteró que la recurrente al realizar la sumatoria de los tipos de operaciones que conforman el costo de ventas, solo consideró el importe correspondiente a la salida de existencias, mas no sustenta el motivo por el cual no debe considerarse los ingresos de este tipo de movimientos del Kardex, lo que determina un costo sobrevaluado.

Que de otro lado, en cuanto al costo de ventas de las operaciones de tipo 11 y 25, la Administración señaló que la recurrente no presentó argumentos o documentación adicional a la antes evaluada. En tal sentido, mantuvo la observación por el monto total de S/ 1 209 702,86.

[31] Asimismo, la Administración señaló que en el cuadro elaborado por la recurrente no se consideran los importes netos (salidas – ingresos) de las operaciones identificadas con códigos 7, 22 y 28, sino solo las salidas sin restarle el costo de los ingresos de mercadería; no habiendo sustentado documentariamente el motivo de ello.

Que de lo expuesto, se advierte que la materia de controversia consiste en determinar si el costo de ventas acotado se encuentra debidamente sustentado; siendo que de la revisión del resultado de los Requerimientos N° se tiene que dicho reparo se sustenta en las siguientes observaciones:

Concepto	Monto (S/)
Diferencia entre el costo de ventas declarado y el Kardex	312 813,55
Operación 11 "Transferencia salida de almacenes" no sustentada como costo	642 678,91
Operación 25 "Salida de almacén venta" no sustentada como costo	254 210,40
Total	**1 209 702,86**

Que de la revisión del Informe General de Fiscalización, de foja 899, se observa que la recurrente tiene como actividad económica principal a la "Venta mayorista de otros productos", y se dedica a la compra, venta y comercialización de cigarrillos, leche, chocolate y galletas, entre otros abarrotes.

a) Diferencia entre el costo de ventas consignado en la declaración jurada y el Kárdex Valorado (S/ 312 813,55)

Que conforme se advierte de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, presentada a través del Formulario Virtual PDT 704 N° , la recurrente consignó en la Casilla 464 Costo de Ventas el importe de S/ 68 665 111,00, de foja 668 vuelta.

Que de otro lado, se aprecia que el importe del costo de ventas considerado por la Administración ascendente a S/ 68 352 297,45, se sustenta en lo anotado por la propia recurrente en el Registro de Inventario Permanente Valorizado de enero a diciembre de 2016, habiendo verificado aquella que dicho importe se encuentra representado por la valorización de las salidas de los bienes comercializados por la recurrente (con códigos 1, 7, 11, 13, 22, 23, 25, 28 y 38), a la cual disminuyó el valor de los ingresos por conceptos de "promoción venta" (código 7), "transferencia salida de almacenes" (código 11) y "salida de almacén venta" (códigos 22 y 28).

Que en ese sentido, la Administración reparó el exceso del costo de ventas consignado en la citada declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, ascendente a S/ 312 813,55 (S/ 68 665 111,00 - S/ 68 352 297,45).

Que a fin de sustentar dicha diferencia, la recurrente argumentó lo siguiente: i) Los siniestros ocurridos en marzo de 2016 (robo de mercadería), ascendentes a S/ 298 745,55, fueron considerados como parte del costo en la declaración jurada del citado ejercicio; ii) Respecto de las operaciones tipo 7, 22 y 28, solo consideró los importes por las salidas (sin restar el costo de los ingresos de mercadería); y iii) Luego de comparar la información del Inventario Permanente Valorizado de 2016 y los cuadros proporcionados en la fiscalización, la diferencia ascendería solo a S/ 14 758,07.

Que sobre lo argumentado en el punto i), cabe señalar que el Asiento Contable N° de 9 de marzo de 2016 al que alude la recurrente, fue registrado y reconocido por esta como gasto del ejercicio, según dio cuenta la Administración en la fiscalización a foja 789, por lo que no podría sustentar el mayor costo de ventas acotado.

Que en cuanto al punto ii), corresponde señalar que, si bien la recurrente alega que no debe tomarse en cuenta (restar) el saldo deudor de las operaciones tipo 7 "*Promoción venta*" por S/ 19 362,30, tipo 22 "*Salida de almacén venta*" por S/ 270 607,82 y tipo 28 "*Salida de almacén venta*" por S/ 23 644,83; tales montos constituyen ingresos de mercadería y, por tanto, deben ser restados a fin de determinar el costo de ventas del ejercicio, no habiendo la recurrente demostrado en modo alguno lo contrario[32].

[32] Más aún si se tiene en cuenta que, de forma contradictoria, en el caso de los bienes con código 11 la recurrente sí consideró (restó) los ingresos de mercadería.

Que respecto a lo alegado en el punto iii), se tiene que si bien a foja 75 vuelta obra el cuadro al que alude la recurrente[33], en el que consignó equivocadamente el monto de S/ 975,66 como "salida por siniestros" (operación tipo 38); cabe precisar que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que la Administración efectuó el reparo sobre la base del Registro de Inventario Permanente Valorizado de 2016 (Kardex), mas no sobre el indicado cuadro presentado por la recurrente en atención a lo solicitado en el Requerimiento N° , por lo que lo señalado al respecto no enerva la diferencia reparada.

Que por lo expuesto, se tiene que toda vez que la recurrente no sustentó la diferencia entre el costo de ventas consignado en el Registro de Inventario Permanente Valorizado y el anotado en la Casilla 464 de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, el reparo se encuentra conforme a ley, procediendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

b) Operación 11 "Transferencia salida de almacenes" y Operación 25 "Salida de almacén venta" no sustentadas como costo (S/ 642 678,91 y S/ 254 210,40)

Que en la hoja denominada "*Motivos entradas y salidas de almacén (consolidado de todas las CDA)*", de foja 94, la recurrente indicó que los motivos considerados en el movimiento del Kardex que incidieron en el costo de venta, entre otros, incluyen a las operaciones con código 11 "*Transferencia salida de almacenes*" y código 25 "*Salida de almacén venta*", respecto de los cuales la recurrente presentó notas de salida que sustentarían dicho costo.

Operación 11

Que obran en autos las Notas de Salida N° 5 y 15 de 1 de abril y 7 de diciembre de 2016, de fojas 540 y 541, las cuales si bien contienen la descripción, cantidad y costo unitario de la mercadería, entre otros, se aprecia que dicha salida obedeció solo a su transferencia o traslado entre almacenes de la recurrente (del almacén central al almacén denominado "PFN[34]"); siendo que en uno de los casos el motivo fue por cambio de productos vencidos, y en el otro por productos fuera de conformidad cambiados en el mercado.

Que en ese sentido, se tiene que dichas operaciones corresponden al movimiento (salida) de bienes trasladados entre almacenes de la propia recurrente, mas no a alguna enajenación[35] por parte de esta respecto de la que deba reconocerse un costo computable para efectos tributarios.

Operación 25

Que la recurrente presentó las Notas de Salida N° 4, 5, 9, 13, 23 y 25, de fojas 531, 533, 534, 536, 538 y 539, las cuales si bien contienen la descripción, cantidad y costo unitario de la mercadería, entre otros, se aprecia que dicha salida de bienes desde los almacenes de la recurrente obedeció a su devolución al proveedor por diversos motivos; lo que a su vez se condice con lo consignado en las Notas de Crédito N° [9] emitidas por este a la recurrente, de fojas 530, 532, 535 y 537.

---

[33] El costo de ventas resumido en dicho cuadro se encuentra detallado por proveedor y ciudad (Huaraz, Chimbote, Huacho, Huaral, Cajamarca, Huancayo, Tarma y Barranca), según se aprecia de fojas 76 a 92; asimismo, a foja 75 obra un resumen del estado de ganancias y pérdidas al 31 de diciembre de 2016 con la diferencia en el costo de ventas mostrada en el citado cuadro (la cual obedecería a mermas).

[34] Productos Fuera de Norma (PFN).

[35] El artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, establecía que, para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se trasmita el dominio a título oneroso.

[36] Vinculada con la Nota de Salida N° 25 y la Factura Electrónica N° 130 – de 9 de julio de 2015 (devolución total por "producto dañado por cliente").

[37] Vinculada con la Nota de Salida N° 9 y la Factura Electrónica N° 130 – de 29 de junio de 2016 (devolución total por "error por gestión de almac").

[38] Vinculada con la Nota de Salida N° 5 y la Factura Electrónica N° 130 – de 25 de febrero de 2016 (devolución total por "fallas por transporte").

[39] Vinculada con la Nota de Salida N° 23 y la Factura Electrónica N° 130 – de 25 de octubre de 2015 (devolución total por "producto vencido").

Que en ese sentido, se tiene que dichas operaciones corresponden al movimiento (salida) de mercadería debido a su devolución al proveedor, mas no a alguna enajenación por parte de la recurrente respecto de la que deba reconocerse un costo computable para efectos tributarios.

Que por lo tanto, la recurrente no sustentó de manera suficiente la inclusión de las operaciones de tipo 11 y 25 en el costo de ventas[40], por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo, por tanto, mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que en su caso los costos se sustentan en libros y documentos que reúnen los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran sustentados con comprobantes de pago, corresponden al ejercicio fiscalizado y cumplen con lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, e invoca el principio de causalidad y los criterios de razonabilidad y proporcionalidad; cabe indicar que el motivo determinante del reparo consiste en que la recurrente no sustentó el costo de ventas acotado, el cual ha sido analizado y mantenido por esta instancia, conforme con lo expuesto en la presente resolución, por lo que lo señalado en sentido contrario carece de asidero, así como su invocación al citado principio y criterios.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración sin expresar la causa se limitó a declarar la improcedencia del costo declarado; cabe señalar que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente que sustente las diferencias entre lo anotado en sus registros con lo consignado en su declaración jurada del ejercicio 2016, así como la naturaleza de ciertos importes consignados en esta, habiendo expuesto los motivos por los cuales los argumentos y cuadros presentados por aquella no resultaban suficientes para acreditar el costo de ventas observado, así como la base legal en que sustenta el reparo. En este sentido, se aprecia que la Administración, al efectuar el reparo, expuso los motivos de hecho y derecho que sustentan su acotación, lo que a su vez se aprecia de la revisión de la resolución apelada, por lo que lo señalado en sentido contrario carece de sustento, así como la vulneración al deber de motivación que alega[41].

Que en cuanto a los argumentos referidos al siniestro (robo) ascendente a S/ 298 745,55[42], cabe reiterar que este monto fue registrado y reconocido por la recurrente como gasto del ejercicio, según lo expuesto en considerandos precedentes, por lo que no puede sustentar el mayor costo de ventas acotado, lo que le fue comunicado por la Administración durante la fiscalización y, por tanto, carece de sustento la vulneración a la debida motivación y la nulidad que invoca.

(iv) Determinación de la obligación tributaria sobre base presunta por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, en los periodos de enero 2016 y diciembre de 2016

Que la recurrente sostiene que, al efectuar el reparo y analizar su escrito de respuesta presentado el 21 de octubre de 2019, la Administración se limitó a indicar que evaluó cada uno de sus argumentos; y que en la resolución apelada omite absolver su alegato referido a que la auditora no desvirtuó sus argumentos presentados mediante dicho escrito, ni se pronuncia sobre la indebida motivación invocada.

Que señala que, en su caso, el titular de la empresa efectuó aportes de enero a marzo de 2016 que se contabilizaron en la Cuenta Capital adicional, debiéndose tener en cuenta que recién cuando decida

---

40 Conclusión que no se ve enervada por el documento denominado "Cuadro de sustentación de movimientos y operaciones del Kardex", de fojas 528 y 529, el cual solo describe diversas transferencias (movimiento) de bienes y notas de créditos emitidas a la recurrente.

41 Asimismo, cabe precisar que si bien en virtud de la facultad de reexamen normada en el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, pudiendo solo modificar los reparos impugnados para incrementar sus montos o para disminuirlos; en este caso, en particular, el reparo bajo examen se encuentra arreglado a ley, tal como ha sido verificado en instancia de reclamación y en esta instancia, por lo que lo aludido al respecto por la recurrente no resulta amparable.

42 Tal como el referido a que dicho monto es considerado como gasto del ejercicio, pero en la declaración jurada anual se debe considerar como parte del costo.

capitalizar tales aportes, corresponderá elevarse a escritura pública dicho acto, lo que no altera los hechos; y que la Ley de Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada no sanciona (con nulidad u otra) la indicada omisión.

Que al respecto, anota que en la resolución apelada la Administración omitió pronunciarse sobre la validez o no del acto jurídico, esto es, si la elevación a escritura pública es constitutivo del acto, respecto de lo cual en la fiscalización tampoco emitió pronunciamiento.

Que a su vez, argumenta que la Administración no se ha pronunciado ni consideró el hecho que en el ejercicio fiscalizado, la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía no incluía los aportes a las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, por lo que estos no tenían que ser bancarizados, lo que no fue desvirtuado en la fiscalización, ni ello fue objeto de pronunciamiento en la resolución apelada, lo cual contraviene la debida motivación de los actos y acarrea su nulidad.

Que al respecto, sostiene que la Administración trata de regularizar ello en instancia de reclamación, restándole la posibilidad de efectuar los debidos descargos en forma oportuna, esto es, en la fiscalización; y que ninguna autoridad puede exigir un deber que no tenga sustento legal, ni menos causar un perjuicio al administrado por ello.

Que anota que lo señalado por la Administración en la resolución apelada no tiene sustento, ni desvirtúa su argumento central, y solo denota una aplicación retroactiva de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. En tal sentido, no existe norma tributaria alguna que exija bancarizar el mencionado aporte, ni la norma comercial sanciona con nulidad la no elevación oportuna a escritura pública de los documentos referidos al aporte, el cual además cumplió con acreditar.

Que se remite a su escrito de reclamación, en el que agregó que la Administración no desvirtuó la realización de los aportes efectuados, sino solo se ampara en la falta de cumplimiento de una formalidad (escritura pública), sin tomar en cuenta lo establecido en el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Que anota que, si bien la Administración cuestiona que la documentación que presentó "ofrece dudas sobre la determinación de la obligación tributaria", no da mayor detalle o acredita ello, ni determina la real validez de los hechos, y establece la obligación tributaria sobre base presunta sin un fundamento concreto, legal o razonable.

Que mediante escrito de alegatos, reitera los argumentos antes expuestos.

Que por su parte, la Administración señala que reparó ingresos omitidos determinados sobre base presunta, debido a la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de enero y diciembre de 2016, originados a partir del desconocimiento de los aportes de capital en efectivo (S/ 915 600,00) y el préstamo de dinero (S/ 350 000,00), lo que configura el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, procediendo a reparar la renta neta imponible del ejercicio al amparo de lo dispuesto en el artículo 72-A del citado código.

Que al respecto, refiere que desconoce el citado aporte del capital registrado contablemente, debido a que la recurrente solo presentó copia simple del documento denominado "*Decisión del Titular del 15 de diciembre de 2015*", el cual por sí solo no sustenta la realización de los hechos, sumado a que no cumplió con lo establecido en los artículos 16 y 20 de la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada ni cuenta con medio de pago alguno por el supuesto aporte efectuado.

Que de igual modo, anota que la recurrente no acreditó de forma suficiente el préstamo de S/ 350 000,00 que sostiene le realizó el titular de la empresa, ni demostró haber utilizado medios de pago por dicha operación.

Que al respecto, el artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que durante el período de prescripción la Administración podrá

determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y 2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el numeral 2 del artículo 64 del citado código dispone que la Administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario.

Que el numeral 9 del artículo 65 del referido código prevé la presunción de ventas o ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos en efectivo y/o cuentas bancarias.

Que el inciso b) del artículo 72-A del anotado código, señala que cuando la Administración constate o determine la existencia de saldos negativos, diarios o mensuales, en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, se presumiría la existencia de ventas o ingresos omitidos por el importe de dichos saldos. Para tal efecto, cuando el saldo negativo sea mensual, este se determinará cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados mensualmente excedan el saldo inicial más los ingresos de dicho mes, estén o no declarados o registrados. El saldo inicial sería el determinado al primer día calendario de cada mes y el saldo negativo al último día calendario de cada mes. El procedimiento deberá aplicarse en no menos de 2 meses consecutivos o alternados.

Que el referido artículo agrega que las ventas o ingresos omitidos se imputarían al período requerido al que corresponda el día o el mes en que se determinó la existencia del saldo negativo en el flujo de ingresos y egresos de efectivo y/o cuentas bancarias, y que dicha presunción es de aplicación a los deudores tributarios que perciban rentas de tercera categoría.

Que en las Resoluciones N° 01489-3-2003 y 03066-1-2005, este Tribunal ha señalado que el artículo 63 del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efecto de la determinación de las obligaciones tributarias en el que tenga que privilegiarse la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas en el artículo 64 del citado código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación detallados en el referido código.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00950-2-99 se ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria; siendo que, por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido, y por lo tanto debidamente probado, criterio señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 01403-2-2005 y 01651-3-2002, entre otras.

Que este Tribunal en la Resolución N° 01044-2-2000 ha señalado que la falta de sustento de la existencia de saldos negativos en caja configura la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario. Asimismo, en las Resoluciones N° 04184-2-2003, 05654-3-2003 y 05993-3-2004, ha indicado que los saldos negativos de caja suponen hechos que restan fehaciencia a la contabilidad del contribuyente y a la posterior determinación tributaria, configurándose la existencia de la causal del numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 05248-10-2012 y 12891-10-2010, ha establecido que la presunción del artículo 72-A del Código Tributario se origina en el análisis de los flujos de efectivo y/o bancarios, del cual puede desprenderse que los egresos que se encuentren registrados sobrepasan en una determinada fecha el saldo inicial más los ingresos, y que los saldos negativos a los que se refiere la citada presunción se determinan cuando se compruebe que los egresos constatados o determinados, diaria o

mensualmente exceden el saldo inicial del día o del mes más los ingresos de dicho día o mes, estén o no declarados.

Que respecto al flujo de ingresos y egresos, el Diccionario Kohler[43] lo define (flujo de efectivo) como al efectivo neto generado por las operaciones de una empresa en un período dado, es decir, entradas de efectivo por cobros de ingresos menos salidas de efectivo por pago de gastos.

Que del punto 4 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 973, se observa que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por determinación sobre base presunta por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo, en los períodos de enero 2016 y diciembre de 2016, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° , y citando como base legal el numeral 2 del artículo 64 e inciso b) del artículo 72-A del Código Tributario.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , de fojas 835 a 841, la Administración señaló que en un anterior cierre de requerimiento[44], dejó constancia que los aportes de capital por parte del titular efectuados de enero a marzo de 2016, por S/ 399 000,00, S/ 330 000,00 y S/ 186 600,00, respectivamente, no constan en escritura pública ni fueron inscritos en Registro Públicos, o depositados en una entidad bancaria como prescribe la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, por lo que se considera no acreditado el ingreso de efectivo como aumento de capital.

Que de otro lado, indicó que en el citado cierre de requerimiento anterior, se precisó que respecto del ingreso efectuado en marzo de 2016 por préstamo del titular por la suma de S/ 350 000,00, la recurrente no exhibió el contrato de mutuo ni el medio de pago que acredite dicha operación (solo exhibió el Acta de decisión del titular de 21 de marzo de 2016).

Que de lo antes expuesto, y a partir de la información consignada en el Libro Diario, la Administración reliquidó el flujo de ingresos y egresos de caja por el ejercicio 2016, desconociendo los aportes y el préstamo antes indicados; lo que determinó la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivos en los períodos de enero y diciembre de 2016 y, por consiguiente, la configuración de la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario a fin de determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en ese sentido, en aplicación del artículo 72-A del Código Tributario, consideró dichas diferencias como un reparo a la renta neta imponible del ejercicio por la suma de S/ 397 166,67.

Que mediante escrito de 21 de octubre de 2019, de fojas 816 a 821, respecto del aporte de capital, la recurrente sostuvo que de los documentos contables presentados se verifica que percibió los aportes observados, siendo que la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada no sanciona con nulidad del acto ni otra sanción el hecho que los aportes no consten en escritura pública, por lo que su inobservancia no altera la realidad del aporte, esto es, la formalidad no puede ocasionar el desconocimiento de los aportes realmente realizados; y que debe tomarse en cuenta la verdadera naturaleza de los actos, situaciones y relaciones económicas, así como la Norma XVI del Código Tributario. Asimismo, agregó que el dinero aportado no tiene que constar como depósito bancario de acuerdo con la Ley N° 28194.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 822 a 833, la Administración dio cuenta de lo proporcionado por la recurrente y de su evaluación, dejando constancia que verificó cargos en la Cuenta 101 Caja, contabilizados bajo la glosa de aportes por el importe total de S/ 915 600,00, así como la contabilización de un préstamo por la suma de S/ 350 000,00; respecto de los cuales se determinó que la documentación presentada ofrecía dudas, lo que configuraba la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario.

---

[43] Definición extraída del Diccionario p. 353; citada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01318-10-2021.

[44] Puntos 3 y 5 del Resultado del Requerimiento N°

Que a fin de sustentar la configuración de la causal establecida en el numeral 2 del artículo 64 del citado código, la Administración mencionó lo siguiente:

- **Aportes de capital**: La recurrente sustentó tales aportes en el Acta de decisión del titular de 15 de diciembre de 2015, el cual es un documento privado sin fecha cierta, que no precisa el monto que será entregado por el titular ni que dicha entrega será efectuada de manera fraccionada, no resultando razonable que si el titular pretendía aportar S/ 915 600,00 haya realizado 305 operaciones en días consecutivos de enero a marzo de 2016. Asimismo, precisó que no existe escritura pública de dicho aumento de capital, la cual constituye un requisito solemne por implicar la modificación de la escritura pública de constitución; y que no adjuntó otros medios de prueba que corroboren la fehaciencia de la operación, tal como depósitos bancarios o el empleo de otros medios de pago.
  En ese sentido, concluyó que lo antes expuesto restaba fehaciencia a tales aportes, por lo que procedía desconocer el ingreso de efectivo por el importe de S/ 915 600,00.
- **Préstamo**: La recurrente solo presentó una copia simple del acta de decisión del titular de 21 de marzo de 2016, en el que se indicó que se otorgaría un préstamo para poder abastecer el almacén de piso de la ciudad de Huaraz, lo que no sustenta de manera suficiente el ingreso del dinero. En adición, manifestó que no se utilizó medios de pago, inobservando lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía. Por tanto, concluyó que el préstamo otorgado no fue acreditado.

Que en tal sentido, afirmó que debido a la falta de sustento de los ingresos en efectivo por el aporte de capital y préstamo por el titular, se corroboraba la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo de enero y diciembre de 2016, lo que configuraba la causal del numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario; y procedía reparar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por S/ 387 930,14 (enero) y S/ 9 236,53 (diciembre).

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 878, la Administración, conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, requirió a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la citada observación.

Que mediante escrito de 3 de diciembre de 2019, de foja 607, la recurrente reiteró que la Administración se limitó a observar una formalidad, y que el 21 de octubre de 2019 presentó un escrito de descargo y la auditora no desvirtuó ninguno de los argumentos ahí expuestos, lo que constituía una actuación parcial de la Administración.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° de foja 859, la Administración dejó constancia que la recurrente no indicó argumentos adicionales ni adjuntó documentación distinta a la presentada en el procedimiento de fiscalización; por lo que procedió a mantener la observación por el importe total de S/ 397 166,67.

Que de lo expuesto se tiene que la materia de controversia consiste en verificar si se encuentra debidamente acreditada la causal para aplicar la determinación sobre base presunta y, en su caso, la determinación por ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo.

Que de lo actuado en la fiscalización, se aprecia que la Administración determinó ingresos omitidos por la existencia de saldos negativos en el flujo de ingresos y egresos de efectivo por los importes de S/ 387 930,14 y S/ 9 236,53, en los meses de enero y diciembre de 2016, respectivamente, conforme con el siguiente detalle:

Período 2016	Saldo inicial (A) S/	Ingresos de Caja y Bancos S/	(-) Aportes y préstamos no acreditados S/	Ingresos de Caja y Bancos (B) S/	(-) Egresos (C) S/	Saldo Final S/
Enero	**281 602,99**	**9 886 205,75**	**399 000,00**	**9 487 205,75**	**10 156 738,88**	**(387 930,14)**
Febrero	0,00	10 835 493,34	330 000,00	10 505 493,34	10 207 604,33	297 889,01
Marzo	297 889,01	12 579 445,28	536 600,00	12 042 845,28	11 784 237,68	556 496,61
Abril	556 496,61	11 781 116,40		11 781 116,40	11 984 380,43	353 232,58
Mayo	353 232,58	12 311 535,03		12 311 535,03	12 439 394,09	225 373,52
Junio	225 373,52	13 433 407,89		13 433 407,89	13 653 110,91	5 670,50
Julio	5 670,50	14 651 210,88		14 651 210,88	13 735 509,74	921 371,64
Agosto	921 371,64	17 189 874,39		17 189 874,39	17 110 401,42	1 000 844,61
Setiembre	1 000 844,61	15 923 432,82		15 923 432,82	16 624 297,22	299 980,21
Octubre	299 980,21	18 113 968,47		18 113 968,47	17 326 643,70	1 087 304,98
Noviembre	1 087 304,98	19 203 505,21		19 203 505,21	18 868 090,94	1 422 719,25
Diciembre	**1 422 719,25**	**18 821 932,38**		**18 821 932,38**	**20 253 888,16**	**(9 236,53)**

Que según se aprecia de fojas 824 y 825, la Administración partió del saldo inicial de enero del ejercicio 2016 por S/ 281 602,99 registrado en el Libro Diario Electrónico (Caja y Bancos), desconociendo los aportes de capital y préstamo materia de observación, a cuyo resultado mensual le restó los egresos por pagos a proveedores, entre otros; de lo cual obtuvo como resultado del flujo de ingresos y egresos saldos negativos en los meses de enero y diciembre de 2016 por los importes de S/ 387 930,14 y S/ 9 236,53, respectivamente, por lo que se consideró como saldo inicial la cifra S/ 0,00 para el siguiente mes de febrero de 2016, y los saldos positivos determinados en los períodos febrero a noviembre de 2016, los cuales fueron considerados como saldos iniciales en los períodos siguientes.

Que en ese sentido, se aprecia que el reparo se sustenta en el desconocimiento de los siguientes ingresos: *(i)* aportes de capital realizados en los meses de enero a marzo de 2016 por S/ 915 600,00, así como *(ii)* préstamo realizado en el mes de marzo de 2016 por el monto de S/ 350 000,00.

a) Aportes de capital

Que según el artículo 1 del Decreto Ley N° 21621, Ley que norma la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, esta es una persona jurídica de derecho privado, constituida por voluntad unipersonal, con patrimonio propio distinto al de su Titular, que se constituye para el desarrollo exclusivo de actividades económicas de Pequeña Empresa, al amparo del Decreto Ley N° 21435.

Que según los artículos 13 y 14 de dicha ley, la Empresa se constituirá por escritura pública otorgada en forma personal por quien la constituye y deberá ser inscrita en el Registro Mercantil; la inscripción es la formalidad que otorga personalidad jurídica a la Empresa, considerándose el momento de la inscripción como el de inicio de las operaciones; siendo que la validez de los actos y contratos celebrados en nombre de la Empresa antes de su inscripción en el Registro Mercantil, quedará subordinada a este requisito.

Que dispone el artículo 16 de la misma ley que la constitución de la Empresa y los actos que la modifiquen deben constar en escritura pública debiendo inscribirse en el Registro Mercantil dentro del plazo de 30 días de la fecha de otorgamiento de la respectiva escritura; siendo que los actos que no requieran del otorgamiento de escritura pública y que deban inscribirse en registro mercantil, deberán constar en acta con firma legalizada por notario, cuya copia igualmente legalizada deberá ser inscrita dentro del plazo de 30 días de la decisión del acto.

Que el artículo 20 de la aludida ley dispone que el aporte en dinero se hará mediante el depósito en un Banco para ser acreditado en cuenta a nombre de la Empresa, y que el comprobante de depósito será insertado en la escritura de constitución de la empresa o en la de aumento de su capital según el caso.

Que según se dejó constancia en la fiscalización, a foja 734, los citados aportes habrían sido realizados desde el 2 de enero al 31 de marzo de 2016, siendo que en todos los casos por montos menores a S/ 3 500,00.

Que obra en autos el documento denominado Decisión del Titular del 15 de diciembre de 2015 contenido en el Libro de Actas de Decisiones del Titular, de foja 73, mediante la cual el titular manifestó que con la finalidad de atender las obligaciones urgentes con bancos, proveedores y fisco de las diversas sedes, y visto que ya se tienen compromisos financieros con los bancos y entidades financieras que no pueden conceder otros préstamos, se acordaba recibir aportes de capital por parte del titular en efectivo, los que serían realizados por un período máximo de tres meses, aportes que serían posteriormente formalizados con la correspondiente minuta y escritura pública.

Que a fin de sustentar el mencionado aporte, la recurrente solo presentó el citado documento en el que no se indica el monto de los "*aportes*", así como el registro contable en el que se aprecia un cargo a la Cuenta 10 con un abono a la Cuenta contenido en el Libro Diario electrónico.

Que en ese sentido, se tiene que la recurrente no adjuntó documento alguno que permitiera verificar que el titular ingresó efectivamente los montos dinerarios en efectivo a la esfera patrimonial de la empresa; más aún, se advierte que no cumplió con lo dispuesto en la propia normativa del Decreto Ley N° 21621, Ley que norma la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, la cual exige que los aportes sean depositados en una cuenta a nombre de la persona jurídica, así como la inscripción del acuerdo de aumento de capital en Registros Públicos, lo que fue observado por la Administración en la fiscalización.

Que debe advertirse que las exigencias legales previstas en la mencionada ley tienen como propósito asegurar que en el caso de los aportes en empresas individuales de responsabilidad limitada se evidencie la realidad de los aportes de los titulares de la E.I.R.L., mediante la presentación de la documentación que acredite la decisión del titular en realizar el aporte y su efectiva entrega, por lo que estas no resultan meros requisitos formales, como alude la recurrente, por lo que lo señalado en sentido contrario no resulta atendible.

Que en tal sentido, se encuentra arreglado a ley el desconocimiento del ingreso de flujos dinerarios por concepto de aportes de capital en los meses de enero a marzo de 2016.

Que cabe precisar que no se advierte que el motivo determinante del reparo sea la no bancarización del supuesto aporte del titular de la empresa, como argumenta la recurrente; por lo que sus cuestionamientos referidos a que, en el ejercicio fiscalizado, la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía no incluía los aportes a las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, carecen de sustento, así como la contravención a la debida motivación que alega[45].

b) Préstamo del titular

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, antes de la modificación prevista por la Ley N° 30730[46], disponía que las obligaciones que se cumplían mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe fuera superior al monto a que se refería el artículo 4[47] se deberían pagar utilizando los medios de pago a que se refería el artículo 5, aun cuando se cancelaran mediante pagos parciales menores a dichos montos. También se utilizarían los medios de pago cuando se entregara o devolviera montos de dinero por concepto de mutuos de dinero, sea cual fuera el monto del referido contrato.

---

[45] Cabe indicar que la Administración consideró que el incumplimiento por parte de la recurrente de lo dispuesto en los artículos 16 y 20 del Decreto Ley N° 21621, Ley que norma la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, restaba credibilidad a que los ingresos de efectivo se debieron a aportes de capital del titular de la empresa, más aún si no proporcionó documento adicional alguno que permitiera verificar que el titular ingresó efectivamente los montos dinerarios en efectivo a la esfera patrimonial de la empresa.

[46] Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 de febrero de 2018.

[47] S/ 3 500,00 o US$ 1 000,00.

Que el artículo 5 de la anotada ley, antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 30730, disponía que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarían en los supuestos previstos en el artículo 3 son los siguientes: a) Depósitos en cuentas; b) Giros; c) Transferencias de fondos; d) Órdenes de pago; e) Tarjetas de débito expedidas en el país; f) Tarjetas de crédito expedidas en el país; y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el último párrafo del artículo 8 de la referida ley precisa que, tratándose de mutuos de dinero realizados por medios distintos a los señalados en el artículo 5 de dicha ley, la entrega de dinero por el mutuante o la devolución del mismo por el mutuatario no permitirá que este último sustente incremento patrimonial ni una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos, debiendo el mutuante, por su parte, justificar el origen del dinero otorgado en mutuo.

Que obra en autos, el documento denominado Decisión del titular del 21 de marzo de 2016, de foja 40, en el que el titular de la recurrente manifestó que debido a la fuerte campaña de promociones de Nestlé se había presentado un inusitado incremento de la demanda de sus productos y por ello se otorgaría un préstamo de S/ 350 000,00, para poder abastecer el almacén de la ciudad de Huaraz y aprovechar la coyuntura.

Que de lo actuado en la fiscalización, se aprecia que la Administración verificó del Libro Diario Electrónico, entre otros, que la recurrente contabilizó el 21 de marzo 2016 como ingreso en efectivo un préstamo del titular por el importe de S/ 350 000,00, por el cual no presentó documentación que acredite que en el ingreso del fondo a la esfera patrimonial de la empresa utilizó medios de pago, conforme lo dispuesto en los artículos 3 y 5 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, y solo presentó el documento antes glosado en copia simple.

Que en efecto, la recurrente únicamente presentó copia de la citada Decisión del titular del 21 de marzo de 2016, mas no contrato alguno que acredite el mutuo que asegura haber recibido, ni exhibió los medios de pago referidos a dicho préstamo, a pesar de que el artículo 3 del Decreto Supremo N° 150-2007-EF dispone la obligatoriedad en la utilización de estos en la obtención de mutuos de dinero sea cual fuera el monto del contrato, por lo que, conforme con el artículo 8 de dicha norma, al no haberse efectuado los préstamos a la recurrente a través de alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de la acotada norma, estos no podían sustentar una mayor disponibilidad de ingresos para el pago de obligaciones o la realización de consumos.

Que en este sentido, se encuentra arreglado a ley el desconocimiento del ingreso por concepto de préstamo en el mes de marzo de 2016.

Que por lo expuesto, la determinación en los meses de enero y diciembre de 2016 de los saldos negativos producto de la elaboración de los flujos de ingresos y egresos efectuada por la Administración se encuentra arreglada a ley, por lo que se encuentra acreditada la causal tipificada por el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario y, por consiguiente, la Administración estaba facultada a determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que en consecuencia, la adición efectuada por la Administración a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por los importes de S/ 387 930,14 y S/ 9 236,53, que corresponden a los meses de enero y diciembre de 2016 en los que se determinó la existencia de los saldos negativos, se ajusta al procedimiento previsto por el artículo 72-A del Código Tributario antes glosado.

Que estando a lo expuesto, el reparo de la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que contrario a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no se ha pronunciado respecto del hecho que la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía en el año fiscalizado no incluye a los aportes de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, por lo que estos no tenían que ser bancarizados, cabe indicar que en el Resultado del Requerimiento N°

, de foja 828, se aprecia que la Administración se pronunció sobre la modificación por la Ley N° 30730 respecto del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, indicando que esta no era aplicable en el caso de autos. En ese sentido, tampoco resulta atendible lo indicado por la recurrente en cuanto a que la Administración ha tratado de regularizar dicha omisión en la instancia de reclamación, restando la posibilidad de efectuar los debidos descargos en forma oportuna, pues tal como se verifica no existe falta de pronunciamiento de la Administración en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que la Administración no motiva adecuadamente su decisión al mantener el reparo, ni se pronuncia sobre todos sus argumentos planteados; cabe señalar que durante la fiscalización, la Administración dejó constancia de los argumentos y documentos proporcionados por la recurrente, así como de su evaluación y los motivos por los que no los amparaba, y que las observaciones han sido realizadas producto del análisis efectuado de la información proporcionada por aquella y en función al procedimiento establecido en el artículo 72-A del Código Tributario, conforme se ha señalado precedentemente, habiendo cumplido con indicar el fundamento legal del reparo y los hechos fácticos que la llevan a tal conclusión, no advirtiéndose abuso alguno como alega la recurrente; asimismo, de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración se pronunció sobre las cuestiones planteadas por aquella en su reclamación. Cuestión distinta es que tenga una posición contraria a la que tiene la Administración respecto al reparo formulado durante la fiscalización o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye una afectación a sus derechos o causal de nulidad alguna.

Resoluciones de Determinación N°

Que la recurrente sostiene que en la reliquidación del saldo a favor de ejercicios anteriores aplicados al ejercicio 2016, la Administración incluye períodos prescritos, como el ejercicio 2010, sin perjuicio de lo cual cumplió con presentar cuadros que sustentan las omisiones acotadas, lo que no fue considerado por aquella.

Que anota que analizó nuevamente el detalle de los pagos realizados, el cual fue presentado a la auditora el 9 de diciembre de 2019, previo a la emisión del Resultado del Requerimiento N° , quien no evaluó dicha información, ni consideró que los pagos obran en los sistemas de la Administración.

Que se remite a su escrito de reclamación, en el que, respecto a lo indicado en el considerando precedente, agrega que presentó el Formulario 1661 N° de 18 de marzo de 2015 por el pago de S/ 9 604,00, que no fue considerado por la Administración, pese a haberse retrotraído incluso hasta el 2010 para establecer el arrastre de saldos aplicables al ejercicio 2016; lo que constituye un ejercicio abusivo de su facultad de fiscalización, quebranta el principio de buena fe y conducta procedimental y le genera un perjuicio económico. Invoca el principio de verdad material, así como el artículo 174 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, sobre actuación probatoria.

Que por su parte, la Administración señala que determinó omisiones referenciales en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, noviembre y diciembre de 2016, a partir de la reliquidación efectuada del saldo a favor de ejercicios anteriores aplicados al ejercicio 2016.

Que en cuanto al pago realizado mediante Formulario 1661 N° de 18 de marzo de 2015, por el monto de S/ 9 604,00, al que alude la recurrente, refiere que este fue imputado al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2015; por lo que, a fin de determinar el saldo a favor del 2015 aplicable al pago a cuenta de enero de 2016, se consideró el citado pago por S/ 9 604,00.

Que de otro lado, anotó que la recurrente aplicó contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2016, el importe de S/ 52 578,00 por ITAN de 2016; no obstante, solo correspondía que aplicara S/ 46 736,00, toda vez que S/ 5 842,00 ya habían sido aplicados contra el pago a cuenta de abril de 2016.

Que mediante escrito de alegatos, agrega que el argumento de la recurrente según el cual habría efectuado un pago no considerado en la fiscalización, no fue opuesto anteriormente, por lo que corresponde desestimarlo.

Que del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° , de foja 961 vuelta, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, se aprecia que la Administración reliquidó el saldo a favor de ejercicios anteriores y el ITAN de 2016 aplicables contra los citados pagos a cuenta, lo que determinó omisiones en los períodos enero, febrero, noviembre y diciembre de 2016; remitiéndose a los Resultados de los Requerimientos N° y y señalando como base legal el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que conforme con lo dispuesto en los incisos b) y c) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, con anterioridad a la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1424, los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79 de la citada ley, deducirán de su impuesto los siguientes conceptos: Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo; y los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en dicho artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas. La existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada superintendencia.

Que según el artículo 55 del mencionado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, para aplicar los créditos tributarios contra los pagos a cuenta de tercera categoría, los contribuyentes observarán las siguientes disposiciones: 1) Solo se podrá compensar los saldos a favor originados por rentas de tercera categoría; 2) Para la compensación de créditos se tendrá en cuenta el siguiente orden: en primer lugar se compensará el anticipo adicional, en segundo término los saldos a favor y por último cualquier otro crédito; 3) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría, acreditado en la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior por el cual no se haya solicitado devolución, deberá ser compensado contra los pagos a cuenta del ejercicio, inclusive a partir del mes de enero, hasta agotarlo; precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; 4) El saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado solo cuando se haya acreditado en la declaración jurada anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquel en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo, precisándose que en ningún caso podrá ser aplicado contra el anticipo adicional; y, 5) Los pagos a cuenta y retenciones en exceso solo podrán ser compensados con los pagos a cuenta o retenciones que se devenguen con posterioridad al pago en exceso.

Que a su vez, el artículo 52 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 313-2009-EF, establece que los conceptos previstos en el artículo 88 de la anotada ley, constituyen crédito contra el impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones, entre otros: a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos, en el orden que se señala: 1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera, 2. El crédito por reinversión, 3. Otros créditos sin derecho a devolución, 4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores. Contra las rentas de tercera categoría solo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría, 5. Los pagos a cuenta del Impuesto, 6. El Impuesto percibido, 7. El Impuesto retenido, 8. Otros créditos con derecho a devolución; y, b) Los contribuyentes podrán compensar sus pagos a cuenta en forma total o parcial, aplicando los saldos a su favor a que se refiere el inciso c) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las deducciones por percepciones, retenciones y créditos que procedan, según lo previsto por los incisos a) y b) del mismo artículo.

Que de otro lado, la Ley N° 28424, Ley que creó el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), dispone en su artículo 1 que dicho impuesto es aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, el que se aplica sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior, siendo que la obligación surge el 1 de enero de cada ejercicio.

Que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 7 de la referida ley, el impuesto podrá cancelarse al contado o en forma fraccionada hasta en 9 cuotas mensuales sucesivas, en cuyo caso la primera cuota será equivalente a la novena parte del impuesto total resultante y deberá pagarse conjuntamente con la declaración jurada del impuesto, y que cada una de las 8 cuotas mensuales restantes será equivalente a la novena parte del impuesto determinado, las que serán pagadas dentro de los doce primeros días hábiles de cada mes, a partir del mes siguiente al del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Que el artículo 8 de la misma ley dispone que el monto efectivamente pagado, sea total o parcialmente, por concepto de este impuesto podrá utilizarse como crédito contra los pagos a cuenta del régimen general del Impuesto a la Renta de los períodos de marzo a diciembre del ejercicio gravable por el cual se pagó el ITAN, y siempre que este se acredite hasta la fecha de vencimiento de cada uno de los pagos a cuenta, y contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable al que corresponda; que solo se podrá utilizar como crédito, el ITAN pagado total o parcialmente durante el ejercicio al que corresponde el pago; y que en caso se opte por su devolución, este derecho únicamente se generará con la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del año correspondiente, debiendo para efecto de solicitarse la devolución sustentarse la pérdida tributaria o el menor Impuesto a la Renta obtenido sobre la base de las normas del régimen general.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 9 del Reglamento de la Ley N° 28424, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, indica que se entiende que el impuesto ha sido efectivamente pagado, cuando la deuda tributaria generada por este se hubiera extinguido en forma parcial o total mediante su pago o compensación.

Que según los incisos b) y d) del artículo 9 en mención, se considerará como crédito, contra los pagos a cuenta o el pago de regularización del Impuesto a la Renta, el ITAN efectivamente pagado; para efecto de la aplicación del crédito, solo se considerará el ITAN efectivamente pagado hasta la fecha de vencimiento del pago a cuenta del Impuesto a la Renta contra el cual podrá ser aplicado; y el impuesto efectivamente pagado con posterioridad al referido vencimiento, solo podrá ser aplicado como crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no hayan vencido y hasta el pago a cuenta correspondiente al período tributario de diciembre del mismo ejercicio.

Que el inciso e) del mismo artículo dispone que el ITAN efectivamente pagado hasta el vencimiento o presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio, lo que ocurra primero, en la parte que no haya sido aplicado como crédito contra los pagos a cuenta a que se refiere el inciso anterior, constituirá el crédito a aplicarse contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio, a que se refiere el artículo 8 antes señalado.

Que el artículo 10 del anotado reglamento preceptúa que si luego de acreditar el ITAN contra los pagos a cuenta mensuales y/o contra el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio por el cual se pagó el ITAN quedara un saldo no aplicado, este saldo podrá ser devuelto de acuerdo con lo señalado en artículo 8 de la citada ley, no pudiendo aplicarse contra futuros pagos del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Requerimiento N° , de fojas 805 y 806, la Administración indicó que según la reliquidación del saldo a favor de ejercicios anteriores (desde 2011), cuyo detalle consta en el Anexo N° 1 del citado requerimiento, de fojas 799 a 802, el saldo a favor aplicable contra los pagos a cuenta del ejercicio 2016 es menor al declarado por la recurrente.

Que en ese sentido, le solicitó que sustentara el saldo a favor aplicado contra los pagos a cuenta de 2016[48].

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 791 a 797, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente, de fojas 778 y 779, e indicó

[48] Asimismo, la Administración precisó que si bien en el período enero de 2016 la recurrente aplicó un saldo a favor del período anterior por S/ 73 533,00, ello no se condice con su declaración jurada de diciembre de 2015.

que, de la evaluación a la información proporcionada por aquella, se tiene que la diferencia en la reliquidación del saldo a favor se origina en los ejercicios 2010, 2011 y 2013.

Que al respecto, precisó que la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 no contiene un saldo a favor arrastrable al siguiente ejercicio, como alude la recurrente, siendo que el pago que esta alega no fue consignado en sus declaraciones juradas; que según las declaraciones mensuales presentadas, el crédito por ITAN de 2011 es de solo S/ 23 347, 00; y que aquella cumplió con acreditar el mayor crédito por ITAN de 2013 que alega. En tal sentido, producto de una nueva reliquidación tomando en cuenta lo antes señalado, la Administración concluyó que el saldo a favor del ejercicio 2015 (aplicable a los pagos a cuenta de 2016) asciende a S/ 661 035,00, esto es, coincidió con el determinado por la recurrente, de foja 657 vuelta.

Que no obstante, en cuanto a las observaciones referidas al saldo a favor de diciembre de 2015, aplicable al pago a cuenta de enero de 2016, anotó que la recurrente reconoció que no correspondía utilizar el ITAN de 2015 (S/ 54 628,00) contra el mencionado pago a cuenta[49]; y que producto de la reliquidación detallada en el Anexo N° 1 del mencionado resultado de requerimiento, de fojas 780 a 782, el saldo restante para enero de 2016 solo asciende a S/ 3 635,00[50].

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , de fojas 850 y 851, la Administración señaló que en el período noviembre de 2016 la recurrente aplicó un crédito por ITAN de S/ 52 578,00; sin embargo, solo le correspondía aplicar S/ 46 736,00, toda vez que S/ 5 842,00 ya habían sido aplicados contra el pago a cuenta de abril de 2016, según se aprecia del Formulario Virtual PDT 621 N° de 17 de mayo de 2016. En ese sentido, toda vez que el mencionado crédito por el ITAN de 2016 se agotó en el período noviembre de 2016, no correspondía que aplicara crédito alguno por dicho concepto contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, conforme se resume en el cuadro contenido en el mencionado requerimiento.

Que en tal sentido, indicó que las observaciones antes detalladas determinaban omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, noviembre y diciembre de 2016.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 845 a 847, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta presentado por la recurrente, de fojas 843 y 844; no obstante, precisó que lo alegado por aquella no desvirtuaba la observación a los pagos a cuenta indicados en los considerandos precedentes.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° , de fojas 877 y 880, emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración requirió a la recurrente que hasta el 4 de diciembre de 2019 presentara por escrito sus descargos a la citada observación.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 857 y 858, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó un escrito el 9 de diciembre de 2019, esto es, luego del vencimiento del plazo establecido en el artículo 75 de Código Tributario[51], por lo que no sería

---

[49] La Administración indica que el ITAN de 2015 no aplicado en dicho ejercicio no puede ser 'arrastrado' como si fuera saldo a favor.

[50] Saldo correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

[51] Según el cual, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

merituado; en ese sentido, mantuvo la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2016, según el detalle contenido en el Anexo N° 2, de foja 853.

Que de lo actuado en la fiscalización, se tiene que la Administración determinó omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2016, materia de análisis, producto de reliquidar los siguientes créditos aplicables contra dichas obligaciones:

Período 2016	Base Imponible	Tributo determinado	Aplicación de Saldo a Favor S/	Pagos S/	ITAN aplicado S/
Enero	3 711 231,00	55 668,00	**3 635,00**	0,00	0,00
Febrero	4 724 428,00	70 866,00	**0,00**	52 687,00	0,00
Marzo	5 383 728,00	80 756,00	-	80 755,00	0,00
Abril	5 065 588,00	75 984,00	-	70 141,00	**5 842,00**
Mayo	5 067 599,00	76 014,00	76 014,00	0,00	0,00
Junio	6 416 013,00	96 240,00	96 240,00	0,00	0,00
Julio	5 993 853,00	89 908,00	89 908,00	0,00	0,00
Agosto	6 930 067,00	103 951,00	103 951,00	0,00	0,00
Setiembre	6 654 120,00	99 812,00	99 812,00	0,00	0,00
Octubre	7 838 798,00	117 582,00	117 582,00	0,00	0,00
Noviembre	8 395 233,00	125 928,00	77 528,00	0,00	**46 736,00**
Diciembre	7 157 608,00	107 364,00	0,00	103 093,00	0,00
			664 670,00	**306 676,00**	**52 578,00**

Que previamente al análisis de fondo, respecto a los alegatos de la recurrente relativos a que en el arrastre del saldo a favor de períodos anteriores, la Administración incluye períodos prescritos, cabe indicar que en las Resoluciones Nº 0100-5-2004, 06629-1-2005 y 03272-3-2009, entre otras, este Tribunal ha establecido que la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el artículo 43 del Código Tributario en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar (y cobrar), habiendo admitido la posibilidad de que la facultad de fiscalización se ejerza con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un período distinto al que esta corresponde, poniendo de manifiesto que en tanto exista un aspecto que se encuentra vinculado directa, lógica y temporalmente con el hecho verificado, ello faculta a la acción de verificación de la Administración en períodos prescritos. En atención al criterio anotado y de lo actuado en autos, se tiene que la Administración se encontraba facultada a revisar y evaluar la información y/o documentación relativa a ejercicios anteriores al 2016, inclusive respecto de períodos prescritos, en tanto, con ello no pretenda determinar y cobrar las obligaciones tributarias de estos últimos, sino que su objetivo sea establecer correctamente las obligaciones tributarias respecto del que no operó la prescripción, como ha sucedido en el caso de autos; por lo que carece de sustento lo argumentado en contrario.

Que ahora bien, en cuanto al importe de S/ 3 635,00 considerado por la Administración, correspondiente al saldo a favor aplicado al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2016, se aprecia a foja 639 que la recurrente consignó en la declaración jurada de diciembre de 2015 un saldo a favor de S/ 18 905, así como un crédito por ITAN de 2015 ascendente a S/ 54 628,00, los cuales sumados dan el importe que, según alegó en la fiscalización, sustentan el saldo a favor aplicable a enero de 2016; sin embargo, corresponde indicar que el ITAN de 2015 no puede ser aplicado contra el pago a cuenta de otro ejercicio (enero de 2016), conforme con las normas de la materia antes glosadas.

Que asimismo, conforme con el arrastre del saldo a favor de ejercicios anteriores (desde el 2010), detallado en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , antes citado, el saldo a favor del ejercicio 2014 restante para enero de 2016, solo ascendía a S/ 3 635,00, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que correspondía que la Administración solo aplicara este monto contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2016, contrario a lo señalado por la recurrente; lo que finalmente determinó las omisiones en los períodos de enero y febrero de 2016 materia de autos, apreciándose por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos de marzo y abril de 2016, que la Administración y la recurrente, coinciden en que no existía saldo a favor aplicable y la aplicación del crédito por ITAN por S/ 5 842,00 en el período abril de 2016, conforme con la cuota cancelada por tal concepto, según el detalle de pagos de foja 676.

Que de otro lado, respecto al importe de S/ 52 578,00, se aprecia a foja 676 que la recurrente efectuó el pago por concepto de ITAN de 2016, en 9 cuotas de S/ 5 842,00 cada una; siendo que la cuota de abril de 2016 fue aplicada, conforme con lo indicado anteriormente, contra el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de dicho mes, por lo que no resultaba arreglado a ley que la recurrente considerara como crédito por ITAN, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2016, el importe total de S/ 52 578,00, según las respectivas declaraciones juradas de foja 686, lo que influye en la determinación de las omisiones de noviembre y diciembre de 2016 materia de grado.

Que ahora bien, en relación con el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 a ser aplicado contra los pagos a cuenta de dicho tributo en el ejercicio 2016, se observa que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , de foja 780, la Administración consideró como pagos a cuenta mensuales del ejercicio 2015 la suma de S/ 851 679,00[52], que incluía los pagos a cuenta compensados y los pagos realizados por tal concepto, siendo que respecto de estos últimos, se observa que el detalle consignado por la Administración bajo el rubro "Casilla 128 de la Declaración jurada anual 2015 – Detalle de los pagos a cuenta mensuales del ejercicio 2015", de foja 780, no se condice con los pagos efectuados por tal concepto según reporte "Listados de Recaudación" de foja 637 vuelta, entre los cuales se encuentra el pago de 18 de marzo de 2015 por S/ 9 604,00, realizado mediante Formulario 1661 N° e imputado al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2015, a que alude la recurrente, no obstante en la reliquidación realizada, no figura pago efectuado por dicho concepto y período. En ese sentido, corresponde que en este extremo la Administración verifique tal diferencia respecto de los pagos efectuados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, lo que incide en el saldo a favor de dicho ejercicio aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2016, en este caso a partir de mayo de 2016, apreciándose que tal incidencia únicamente estaría relacionada con la determinación de los pagos a cuenta de noviembre y diciembre de 2016 en los que se establecieron omisiones referenciales, siendo que por los períodos de mayo a octubre de 2016 existe coincidencia entre las partes en que los conceptos declarados por dichos períodos fueron compensados en su integridad con el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, conforme con el cuadro precedente, de fojas 686 y 961 vuelta.

Que estando a lo expuesto, se tiene que las Resoluciones de Determinación N° , de foja 961 vuelta, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a octubre de 2016, se encuentran arregladas a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo; no obstante, respecto de las Resoluciones de Determinación N° , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2016, corresponde revocar la resolución apelada a efecto que la Administración proceda conforme con lo expuesto precedentemente, a fin de establecer la correcta determinación de tal concepto y períodos.

Que dado que ello incidiría en la determinación del importe de los pagos a cuenta mensuales del ejercicio 2016, considerado como crédito para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, de fojas 973 vuelta y 974 vuelta, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo relativo a la Resolución de Determinación N° , debiendo la Administración considerar el monto que corresponda por aquellos.

Resoluciones de Multa N°

Que la recurrente sostiene que, en virtud de los argumentos antes expuestos, corresponde que las resoluciones de multa sean dejadas sin efecto (lo accesorio sigue la suerte de lo principal). Asimismo, alude al procedimiento administrativo sancionador.

Que se remite a su escrito de reclamación, en el que respecto a la multa vinculada con el período diciembre de 2016, agregó que debe considerarse el pago de S/ 9 604,00, que aumentaría el saldo a favor aplicable.

---

[52] Al respecto, véase la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada con Formulario Virtual PDT 702 N° de 6 de mayo de 2016, de foja 657.

Que por su parte, la Administración señala que al estar vinculadas las Resoluciones de Multa N° [illegible] con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° [illegible] y [illegible] que fueron mantenidos, corresponde también mantener dichas sanciones de multa.

Que las Resoluciones de Multa N° [illegible], de fojas 976 y 977, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311, establece 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo 1311, 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 haberse obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la Nota 21 de la mencionada tabla, modificada por Decreto Legislativo N° 1311, precisa que el tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados 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 toda vez que las Resoluciones de Multa N° [illegible] se sustentan en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, contenida en las Resoluciones de Determinación N° [illegible], respecto de las cuales se ha revocado la resolución apelada, a efecto que la Administración establezca la correcta determinación de aquellos, conforme con lo expuesto precedentemente, corresponde en igual sentido, revocar la resolución apelada respecto de dichas sanciones de multa, a efecto que se emita nuevo pronunciamiento considerando lo que resulte respecto de la determinación de dichos conceptos y períodos.

Que debe señalarse que en las Resoluciones N° 12007-8-2016 y 01098-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el Código Tributario, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que no resulta atendible lo invocado por la recurrente al respecto.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 2532-2024-EF/TF, de foja 1098.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de octubre de 2020, en el extremo del crédito por pagos a cuenta mensuales en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre y diciembre de 2016, y resoluciones de multa vinculadas, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA **VOCAL PRESIDENTE**	**IZAGUIRRE LLAMPASI** **VOCAL**	**SÁNCHEZ GÓMEZ** **VOCAL**

González Ponce
Secretario Relator
ILL/LA/VCO/VT/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente