



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

EXPEDIENTE N° : 12866-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 15 de enero de 2020

**VISTA** la apelación interpuesta por ( ), con R.U.C. N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 31 de agosto de 2010, 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° y las Resoluciones de Multa N° I giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las entregas de bienes promocionales reparadas por la Administración se encuentran dentro del límite establecido en el inciso c) del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, además, estas se efectuaron en el marco de promociones estratégicas de determinadas líneas de comercialización dado que los diversos artículos consignan las marcas de los artefactos que son materia de promoción y porque tales bienes fueron entregados en eventos especiales de lanzamiento o en determinados eventos comerciales realizados en los diversos puntos de ventas, de modo que en ningún caso fueron entregados fuera de una campaña promocional. Agrega que sobre la base de lo argumentado por la Administración, en el sentido que los bienes promocionales permiten un aprovechamiento por parte de quien los recibe, se concluiría erróneamente que ningún bien promocional puede gozar de la inafectación antes mencionada, por cuanto no hay alguno que no pueda ser objeto de utilización por parte de los destinatarios.

Que indica que no resulta práctico ni operativamente posible que exista una constancia de recepción de los bienes promocionales firmada por cada uno de los clientes finales en forma individual, ni mucho menos un comprobante de pago por cada uno de los bienes entregados, dado el volumen de los mismos, por lo que a fin de acreditar su entrega emitió comprobantes de pago a favor de sus ejecutivos de marketing, además, presentó los reportes mensuales de entrega de material promocional referidos a cada uno de los bienes entregados y sus cantidades, fotografías y constancias suscritas por los promotores de ventas, las cuales hacen referencia a los bienes entregados y los canales de venta o lugares donde se realizó la promoción e invoca el criterio contenido en la Resolución N° 0965-4-1999.

Que señala que las notas de crédito objeto de reparo fueron emitidas con motivo del reconocimiento de la disminución de precios de los productos entregados a sus clientes - distribuidores, lo cual proviene de una obligación contractual asumida con estos, dado que la propia naturaleza de los productos comercializados, sus valores de venta decrecen rápidamente en el tiempo en virtud de los cambios tecnológicos; agrega que de no reconocer tal deducción, sus clientes mantendrían stock antiguos de existencias que no podrían vender dado el ingreso de nuevos productos, en consecuencia, no adquirirían nuevos productos de la marca Sony, sino, los productos de empresas competidoras, o comprarían cantidades menores para reducir la posibilidad de pérdidas por devaluación de las existencias. Agrega que el otorgamiento de descuentos por variación de precios constituye una práctica generalizada en el mercado que resulta necesaria para fidelizar a sus clientes.

Que manifiesta que la referida obligación se refleja en las comunicaciones de coordinación para la emisión de las citadas notas de crédito, las cartas de remisión de estas y los correos electrónicos de confirmación emitidos por sus clientes; pese a ello, la Administración no ha fundamentado las razones por las que no ha otorgado mérito probatorio a los mencionados documentos, lo que implica que la apelada



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

incurre en nulidad, a la vez que se configura una trasgresión del derecho al debido procedimiento y a la defensa.

Que anota que los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al descuento han sido cumplidos de manera estricta, pese a ello, la Administración le ha negado el derecho a deducir el impuesto a su cargo sobre la base del incumplimiento de una exigencia formal establecida a través de una norma sin rango de ley ni reglamentario; en este sentido, el Reglamento de Comprobantes de Pago solo establece los requisitos para la emisión de las notas de crédito, mas no regula las condiciones y requisitos para la validez de los descuentos vinculados al Impuesto General a las Ventas; agrega que la posición de la Administración implicaría una vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley, conforme al criterio contenido en las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 3303-2003-AA/TC y N° 2762-2002-AA/TC y la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0416-1-2009 o, en todo caso, una aplicación extensiva del Reglamento de Comprobantes de Pago a supuestos no contemplados en la Ley del Impuesto General a las Ventas, lo que no resulta acorde con lo dispuesto en el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que destaca que la Administración incurre en contradicción cuando señala que las supuestas omisiones formales en las notas de crédito le impidieron identificar la transacción, dado que en la página 31 de la apelada hace un análisis, aunque erróneo, de algunas de estas. Agrega que las notas de crédito emitidas sí identifican los comprobantes de pago respecto de los cuales se realiza el correspondiente ajuste, pero, por limitaciones técnicas en el sistema de facturación, solo se identifica una de las facturas, no obstante, de la documentación sustentatoria proporcionada sí es posible apreciar la relación de las facturas vinculadas a tales notas de crédito; de otro lado, tal argumento no ha sido tomado en cuenta por la Administración en la apelada, lo que viola su derecho al debido procedimiento.

Que expresa que lleva un control de las facturas de ventas relacionadas con las notas de crédito que se emiten como consecuencia del otorgamiento del descuento por compensación de stock, el cual fue proporcionado en la etapa de fiscalización, sin embargo, la Administración no ha efectuado una evaluación conjunta de los medios probatorios, habiéndose limitado a analizar una sola operación; de otro lado, las notas de crédito materia de reparo inciden en la reducción del ingreso por la venta de mercadería, esto es, no tienen la naturaleza de gastos deducibles, por lo que no resulta aplicable el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta e invoca el criterio contenido en la Resolución N° 2933-3-2008.

Que sostiene que el reconocimiento de stock corresponde a un descuento que se sustenta en el criterio de variación de precios pactado previamente con sus clientes, ello en razón de la variación de precios en el mercado, a fin de incentivar la renovación de productos por el avance de la tecnología, los que además se ofrecieron de manera general en virtud de lo estipulado en el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Anota que la Administración hace referencia a diversas definiciones y clasificaciones de lo que comprende un descuento, que no encuentran sustento en la ley y, por ende, trasgrede el principio de reserva de ley.

Que indica que no resulta correcto el planteamiento de la Administración en el sentido que al haberse acordado el descuento en cuestión ya se había transferido la propiedad de los bienes y, por ende, el riesgo de pérdida o desvalorización ya no le correspondía, dado que ello implicaría desconocer que asume garantías por productos defectuosos o realiza devoluciones de bienes, las cuales constituyen prácticas comerciales admitidas, a pesar que los bienes se hayan transferido en propiedad a los clientes e invoca el criterio contenido en la Resolución N° 0701-4-2000.

Que señala que no toda erogación de una empresa a favor de terceros fuera del ámbito contractual implica una liberalidad; en este sentido, los descuentos materia de reparo cumplen a cabalidad con el principio de causalidad, al resultar necesarios e indispensables para fidelizar a sus clientes, por lo que estos tenían un objetivo empresarial, a diferencias de las liberalidades, las cuales obedecen a actos estrictamente altruistas. Agrega que dado que se trata de una empresa que persigue fines de lucro,



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

resulta incomprensible que efectúe donaciones o liberalidades sin una motivación de carácter empresarial.

Que manifiesta que los televisores y cámaras de video de Modelos

tuvieron una fuerte

aceptación en el mercado en el años 2004, pero con la introducción de nuevos modelos registraron un sobre stock en el ejercicio de autos, por lo que resultó necesario bajar el precio para hacerlos más atractivos.

Que anota que el apoyo otorgado a \_\_\_\_\_ se originó por la apertura de una de las tiendas de esta empresa en Miraflores, por lo que resultaba estratégico auspiciar el referido evento, en este sentido, proporcionó la comunicación remitida por \_\_\_\_\_ referida a los beneficios que se accedía al brindar tal apoyo promocional. Apunta que ello determinó que se contara con más espacios en el piso de ventas para maximizar la exhibición de sus productos, a diferencia de los productos de la competencia e invoca la Resolución N° 0965-4-1999.

Que destaca que los incentivos objeto de reparo no fueron otorgados directamente a los trabajadores de las empresas clientes, sino que estas facturaron tales incentivos y, a su vez, los entregan a sus trabajadores; en este sentido, estos toman en consideración las ventas de los productos Sony realizadas por los mencionados vendedores y que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución N° 0965-4-1999 los gastos destinados a incentivar las ventas que se realizan a través de uno de los canales de distribución es propio de la actividad gravada. Agrega que la existencia y las condiciones de esta política de incentivos no tiene que constar obligatoriamente por escrito, no obstante, durante la etapa de fiscalización presentó las comunicaciones de sus clientes \_\_\_\_\_ mediante las cuales estas requirieron el pago de tales incentivos. Agrega que tales incentivos cumplieron a cabalidad su finalidad de incrementar el número de productos Sony en circulación y una consolidación de la marca en el mercado.

Que afirma que el planteamiento referido a la no demostración del incremento de ventas en relación a las ventas normales recién fue introducido por la Administración en la resolución apelada y no se encuentra incorporado en las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que al haberse incluido en la instancia de reclamación nuevos fundamentos o motivos que sustentan la acotación, se ha trasgredido el derecho al debido procedimiento y el principio de congruencia, de conformidad con lo previsto en el artículo 127° del Código Tributario y el criterio contenido en las Resoluciones N° 13307-1-2009, N° 01639-4-2010 y N° 01135-5-2010.

Que expresa que los incentivos en cuestión constituyen erogaciones de apoyo promocional y no tienen la naturaleza de liberalidades e invoca la Resolución N° 0701-4-2000.

Que por otro lado agrega que el recálculo efectuado por la Administración en la apelada al reparo por retiro de bienes no involucra un simple error material y que este no ha cumplido con los requisitos establecidos en el mencionado artículo 127° del Código Tributario.

Que en escritos ampliatorios de su apelación la recurrente precisa que la apelada ha excedido la facultad de reexamen que reconoce el artículo 127° del Código Tributario al órgano encargado de resolver, ya que en los numerales 3.1.5 y 3.1.6 del informe que sustenta la apelada han modificado los reparos por exceso de límite de retiro de bienes y el reparo por ventas no gravadas, modificando además el fundamento de los reparos por compensación de stock anterior, los reparos al crédito fiscal por apoyo promocional no sustentado e incentivos a vendedores de terceros.

Que añade en fiscalizaciones de periodos posteriores al que es materia de autos la Administración no ha efectuado reparos por la emisión de las notas de crédito por compensación de stock anterior, por lo que no es consistente que en el caso materia de autos realice dichos reparos, lo que evidencia la existencia de una dualidad de criterios y una violación a la doctrina de los actos propios.

3



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

Que agrega que los valores emitidos son nulos debido a que en etapa de fiscalización, antes de emitirse los valores respectivos, no se analizaron las pruebas presentadas, específicamente las vinculadas a los reparos por notas de crédito emitidas por compensación de stock anterior, los reparos al crédito fiscal de este impuesto por apoyo promocional no sustentado e incentivos a vendedores de terceros y finalmente señala que no corresponde la aplicación de intereses en base a lo dispuesto en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente Nº 04532-2013-PA/TC y que no se encuentra ante un caso complejo que justifique la demora en su resolución por lo que si se habría vulnerado el derecho al plazo razonable.

Que la Administración señala que las resoluciones de determinación y de multa impugnadas se sustentan en los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes gravado, notas de crédito emitidas por compensación de stock anterior y exceso del límite de retiro de bienes, como también en los reparos al crédito fiscal de este impuesto por apoyo promocional no sustentado e incentivos a vendedores de terceros y el reparo por ventas no gravadas consideradas como exportaciones.

Que indica que la documentación proporcionada por la recurrente no permite establecer de manera fehaciente que los bienes entregados mediante boletas de ventas a sus trabajadores fueran posteriormente distribuidas a los consumidores finales como material promocional; además, por su propia naturaleza, tales bienes consistentes en polos, llaveros, bolígrafos, agendas, entre otros, permiten un aprovechamiento, uso y beneficio para quienes los recibían, lo cual trasciende la difusión de la marca. Agrega que a efectos no duplicar el reparo por retiro de bienes gravado con el impuesto, se procedió a desconocer los importes reconocidos por la recurrente por exceso del límite del retiro de bienes.

Que anota que las notas de crédito reparadas fueron emitidas en razón de la pérdida del valor de las existencias por efecto de avance tecnológico, la cual debió ser asumida por los propietarios de los bienes y no por la recurrente, de modo que el motivo de su emisión no se encuentra comprendido en ninguno de los supuestos establecidos en el numeral 13 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas; además, tales notas de crédito no son un correlato de las facturas emitidas, sino que corresponden a operaciones distintas, por lo que no cumplen con el requisito establecido en el numeral 4 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago. Agrega que la recurrente no ha acreditado la existencia previa de los contratos con sus clientes en donde se establezca la emisión de notas de crédito por compensación por stock anterior y obsolescencia y que tales notas de crédito constituirían un acto de liberalidad.

Que manifiesta que la erogación observada por gastos de apoyo promocional a favor de : no cumple con el principio de causalidad, al no haberse acreditado documentariamente su necesidad para producir y/o mantener su fuente productora de renta.

Que apunta que la recurrente no ha proporcionado contratos que le obligaran a pagar incentivos a los vendedores de sus clientes, ni tampoco que se hubiera comunicado previamente tal situación a efecto que se esforzaran para lograr un nivel de ventas de los productos Sony, además, tales incentivos no constituyen un gasto propio de la recurrente, al no existir un vínculo laboral con los beneficiarios de los mismos, no verificándose en consecuencia del cumplimiento del principio de causalidad.

Que refiere que la recomposición de las exportaciones y las ventas no gravadas efectuada es correcta y que esta no incide en la prorrata del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, no obstante, por error de cálculo, consideró como reparo el débito fiscal, cuando debió haberse considerado el valor de venta, por lo que procede rectificar la determinación del saldo a favor del exportador contenido en las resoluciones de determinación impugnadas.

   4 



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

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

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 8117 a 8120 y 8235), la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes gravado con dicho tributo, notas de crédito emitidas por compensación de stock anterior y exceso de límites en retiro de bienes en los meses de mayo, octubre y noviembre de 2005<sup>1</sup>, como también reparó el crédito fiscal por apoyo promocional no sustentado e incentivos a terceros, reparando además el monto de las ventas no gravadas consideradas como exportaciones de octubre de 2005; asimismo, determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiéndose como consecuencia de los citados reparos contenidos en los valores impugnados (folios 8378 a 8458)<sup>2</sup>.

Que en este sentido, corresponde determinar si los reparos antes citados y las sanciones impuestas, en la parte que están vinculadas a dichos reparos, se encuentran arregladas a ley.

## Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 - Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_

### *Retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas*

Que según el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF dicho tributo grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° de la referida ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por venta, el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa

<sup>1</sup> Reparos que reduce la base imponible del Impuesto General a las Ventas de mayo, octubre y noviembre de 2005.

<sup>2</sup> Si bien la reclamación fue parcial, pues se señaló que solo se impugnaban los reparos por retiro de bienes gravado con dicho tributo, notas de crédito emitidas por compensación de stock anterior y exceso del límite de retiro de bienes, como también en los reparos al crédito fiscal por apoyo promocional no sustentado e incentivos a terceros (folios 8459 a 8500), así como las multas impuestas vinculadas a ellos, cabe indicar, a título ilustrativo, que en la fiscalización la Administración efectuó observaciones al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, mayo, junio y setiembre a diciembre de 2005 por robos y extravíos, factura de \_\_\_\_\_ de marzo de 2003, obsequio de reloj a gerente y obsequio de billeteras y sencilleras, como también realizó observaciones a las ventas no gravadas en los meses de enero, mayo a setiembre y noviembre y diciembre de 2005 por ventas antes de su despacho a consumo, bonificaciones, material promocional, reembolsos y exportaciones consideradas como ventas no gravadas, así como observaciones a las exportaciones declaradas en los meses de mayo, noviembre y diciembre de 2005 por exportaciones consideradas como ventas no gravadas y ventas no gravadas consideradas como exportaciones, así como al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por exceso de límites en retiro de bienes en los meses de mayo, octubre y noviembre de 2005 el cual incrementó la base imponible, las cuales fueron reconocidas por la recurrente con la presentación de las respectivas declaraciones juradas rectificatorias, Formularios PDT N° \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ presentadas el 3 de diciembre de 2009 (folios 8138, 8442, 8443 y 8445), antes de la emisión de los valores respectivos, por lo que de conformidad con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 07308-2-2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, tales observaciones no constituirían reparos aunque hayan sido incluidos como tales en la resolución de determinación, por lo que la recurrente no tenía derecho a impugnarlos, verificándose que en realidad no lo hizo.



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por esta ley y su reglamento<sup>3</sup>.

Que de acuerdo con el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1° de la ley, el retiro de bienes, considerando como tal a: Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros; la apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma; el consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas; la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios; la entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Que asimismo, el citado inciso c) señala que no se considera venta, entre otros, los siguientes retiros: i) La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del uno por 1% de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses, con un límite máximo de 20 Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite. ii) La entrega a título gratuito de material documentarlo que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción.

Que de otro lado, según el artículo 1° del Decreto Ley N° 26632, están obligados de emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza; además, esta obligación rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.

Que el artículo 15° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, dispone que en operaciones con consumidores finales que no excedan la suma de S/. 5,00, la obligación de emitir comprobante de pago es facultativa, pero si el consumidor lo exige deberá entregársele; además, el sujeto obligado deberá llevar diariamente un control de dichas operaciones, emitiendo una boleta de venta al final del día por el importe total de aquellas por las que no se hubiera emitido el comprobante de pago respectivo, conservando en su poder el original y la copia.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° : (folio 6768), notificado el 30 de octubre de 2009 (folio 6771), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentos tales como contratos, comprobantes de pago, declaraciones de aduana, libros y registros contables,

<sup>3</sup> Tales como: El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa; la entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado; el retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble; el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento; el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley; y, el retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

informes y otros, el motivo por el cual las operaciones de ventas detalladas en el Anexo N° 2 (folios 6758 a 6767) se encontraban en la condición de no gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que la recurrente, mediante escrito de 13 de noviembre de 2009 (folios 6731 y 6732), señaló que había entregado materiales promocionales como polos, maletines, entre otros, los cuales consignaban el logotipo de los productos que comercializa, a fin que fueran entregados en los puntos de venta a los consumidores finales, ello en virtud de lo señalado en el numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas; en este sentido, indicó que adjuntaba los comprobantes de pago emitidos, fotografías de los productos promocionales, así como los cálculos mensuales efectuados.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 6738 a 6741), cerrado el 26 de noviembre de 2009, la Administración indicó que los obsequios en cuestión, consistentes en mochilas, maletines, casacas, polos, lapiceros, canguros, gorras, casacas, marcos para fotos, relojes, películas, etc., fueron entregados mediante boletas de ventas a nombre de los trabajadores de la recurrente, por lo que calificaban como retiro de bienes gravados con el Impuesto General a las Ventas, dado que no constituían condición de trabajo y no resultaban indispensables para el trabajador.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 5152), notificado el 30 de noviembre de 2009 (folio 5155), la Administración puso en conocimiento de la recurrente el reparo detectado mediante el punto del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, de conformidad con lo señalado en el artículo 75° del Código Tributario.

Que la recurrente, mediante escrito de 4 de diciembre de 2009 (folios 5089 a 5092), manifestó que los referidos materiales promocionales fueron entregados a los consumidores finales, fuera de manera directa o través de los promotores que se encontraban en los canales de venta, sin embargo, no resultaba práctico ni operativamente posible la expedición de una constancia de recepción por parte de tales consumidores, ni menos un comprobante de pago por cada uno de los bienes entregados, dado el volumen y precio de estos, por lo que se consideró necesario sustentar su entrega emitiendo las correspondientes boletas de venta a nombre de sus ejecutivos de ventas y ejecutivos de marketing, a fin que estos los entregasen a los consumidores finales y, por lo mismo, no involucraba una entrega indiscriminada de bienes a favor de los trabajadores.

Que agregó que de conformidad con el Informe N° \_\_\_\_\_ la identificación de los sujetos a quienes se entregan los bienes en promoción no constituye un requisito mínimo a consignar en las boletas de ventas, en este sentido, si no hubiera consignado los datos de identificación en estos comprobantes de pago el reparo bajo análisis carecería de asidero; por lo mismo, lo relevante en este caso es la naturaleza de los bienes entregados, conforme se acredita con las respectivas fotografías y demás documentos proporcionados en la etapa de fiscalización.

Que mediante el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 5134 a 5138), cerrado el 9 de diciembre de 2009, la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó fehaciente ni documentariamente que los referidos bienes hubieran sido entregados a consumidores finales, detallados en el Anexo N° 2 (folios 6735 y 6736), además, tales bienes permitían un aprovechamiento, uso y beneficio para quienes los recibían, que trascendía a la difusión de la imagen de la recurrente, ello acorde con el criterio contenido en el Acuerdo de Sala Plena recogido en el Acta N° 2003-15 de 6 de agosto de 2003 y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04531-1-2003 y N° 07445-3-2008.

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 6735 y 6736) se tiene que la recurrente efectuó entregas gratuitas de bienes que consistieron, entre otros, en mochilas, lapicero, CDs, kits de herramientas, marcos para fotos, polos, soportes de mesa, maletines, mini CDs, relojes, chalecos, revisteros de madera, mochilas, respaldares, globos, soporte de pared de plasma, pats, DVD Spiderman, set polar, mesa playera, DVD Mente Brillante, gorras, canguros, DVD regradables, cuchillas metálicas, casacas, necesers, amplificador Sony y bocinas para autos, demos, soporte de pared, buzos,

7



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

CD Karoke, maletines VAIO, PADs, porta CDs, ecran, revisteros y respaldares, los cuales contenían el logotipo de la recurrente, conforme se tenía de las fotografías proporcionadas en la etapa de fiscalización (folios 5741 a 6233 y 6257 a 6266).

Que a efectos de sustentar la entrega de tales bienes la recurrente proporcionó las boletas de venta emitidas a sus trabajadores

(folios 5753 a 6234),  
como también los reportes denominados "Entregas de Material Promocional" (folios 5035 a 5057).

Que en cuanto al aprovechamiento, uso y beneficio de los bienes para quienes los recibían debe señalarse que el criterio recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-15 del 6 de agosto de 2003, al que hace referencia la Administración, estuvo referido a que la entrega gratuita de bienes tales como polos, uniformes, banderolas, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros con fines publicitarios, constituía retiros de bienes para efecto del Impuesto General a las Ventas durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 775 y el Decreto Supremo N° 29-94-EF, los cuales no se encontraban vigentes durante los periodos acotados, siendo que el reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo a la modificación introducida por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, ha previsto una inafectación respecto de este tributo, tratándose de entrega gratuita de bienes con fines promocionales, dentro de ciertos topes legales; regla que no existía en el texto original aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF.

Que no obstante, no se encuentra acreditado en autos que la recurrente hubiera entregado los bienes en cuestión a sus destinatarios finales o a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, mediante la emisión de los respectivos comprobantes de pago o constancias de entrega, sino que tales bienes fueron entregados a sus propios trabajadores, lo que hace imposible acreditar que tales obsequios cumplieron su finalidad promocional, por lo que de conformidad con las normas legales antes glosadas, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley y, por ende, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que aun cuando de conformidad con las normas legales antes glosadas, la recurrente se encontraba obligada a llevar diariamente un control de las operaciones que no excedían la suma de S/. 5,00, lo cual incluía las entregas de bienes realizadas con fines promocionales, emitiendo una boleta de venta al final del día por el importe total de aquellas por las que no se hubiera emitido el comprobante de pago respectivo, ello no eximia que tuviera que acreditar su entrega a sus clientes, carecía de asidero el planteamiento efectuado en el sentido que no resultaba práctico ni operativamente posible que exista una constancia de recepción de los bienes promocionales firmada por cada uno de los clientes finales en forma individual, ni mucho menos un comprobante de pago por cada uno de los bienes entregados, dado el volumen de los mismos, así como la referencia a la Resolución N° 0965-4-1999, por lo que a fin de acreditar su entrega emitió comprobantes de pago a favor de sus ejecutivos de marketing.

Que los demás planteamientos efectuados por la recurrente, referidos a la naturaleza promocional de los bienes materia de reparo, no enervan lo afirmado precedentemente en el sentido que no sustentó que los hubiera entregado a sus destinatarios finales o a los eslabones intermedios de la cadena de distribución, mediante la emisión de los respectivos comprobantes de pago o constancias de entrega.

Que de la revisión del Anexo N° 2 a los valores impugnados (folio 8445) y el Anexo N° 2 del Requerimiento N° en que se sustenta (folios 6758 a 6767), se advierte la existencia de un error material en cuanto al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de abril a diciembre de 2005 por la entrega de bienes promocionales, dado que la Administración consideró como importe de este reparo los impuestos resultantes y no los respectivos valores de venta, por lo que resultaba procedente que se efectuase la correspondiente rectificación, conforme se hizo en la apelada (folio 8739), no resultando atendible el planteamiento formulado por la recurrente en el sentido que el



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

recálculo efectuado en ella cumpliría con los requisitos establecidos en el mencionado artículo 127° del Código Tributario, ya que ello obedece a un error material.

## *Notas de crédito emitidas por compensación de stock anterior*

Que el inciso a) del artículo 13° de la anotada Ley del Impuesto General a las Ventas, aplicable al caso de autos, establece que en las ventas de bienes la base imponible está constituida por el valor de venta; asimismo, según el inciso a) del artículo 26° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto correspondiente al **importe de los descuentos** que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina y, a efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido. Los descuentos a que se hace referencia son aquellos que no constituyan retiro de bienes.

Que el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes y d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Que el numeral 1 del artículo 7° del anotado reglamento establece que los ajustes a que se refieren los artículos 26° y 27° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que el inciso a) del numeral 4 del artículo 10° del referido reglamento indica que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas se deberá anotar en los Registros de Ventas e Ingresos y de Compras, todas las operaciones que tengan como efecto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente el valor de las operaciones; que para que las modificaciones mencionadas tengan validez, deberán estar sustentadas, en su caso, por las notas de débito y de crédito, cuando se emitan respecto de operaciones respaldadas con comprobantes de pago; y que la SUNAT establecerá las normas que le permitan tener información de la cantidad y numeración de las notas de débito y de crédito de que dispone el sujeto del impuesto. Similar redacción fue recogida por el Decreto Supremo N° 130-2005-EF.

Que de conformidad con el artículo 3° del Decreto Ley N° 25632, modificado por Decreto Legislativo N° 814, para efecto de lo dispuesto en la presente Ley, la SUNAT señalará: a) **Las características y los requisitos mínimos de los comprobantes de pago**; b) La oportunidad de su entrega; c) Las operaciones o modalidades exceptuadas de la obligación de emitir y entregar comprobantes de pago; d) Las obligaciones relacionadas con comprobantes de pago, a que están sujetos los obligados a emitir los mismos; e) Los comprobantes de pago que permiten sustentar gasto o costo con efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, y cualquier otro sustento de naturaleza similar; f) Los mecanismos de control para la emisión y/o utilización de comprobantes de pago.

Que el anotado artículo 3° del Decreto Ley N° 25632 agrega que la **SUNAT regulará la emisión de documentos** que estén relacionados directa o indirectamente con los comprobantes de pago; tales como guías de remisión, notas de débito, **notas de crédito**, a los que también les será de aplicación lo dispuesto en el referido artículo.

Que los numerales 1.1 a 1.4 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establecen que las notas de crédito se emitirán por anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; **deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan**; sólo



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

Que según el numeral 4 del referido artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago las notas de crédito y las notas de débito **deben consignar la serie y número del comprobante de pago que modifican.**

Que por su parte, los numerales 1.9 y 1.10 del inciso 1 del artículo 8° del referido Reglamento de Comprobantes de Pago, la factura señalará como información no necesariamente impresa el bien vendido o cedido en uso, descripción o tipo de servicio prestado, indicando la **cantidad**, unidad de medida, número de serie y/o número de motor, si se trata de un bien identificable, de ser el caso, como también, **precios unitarios de los bienes vendidos** o importe de la cesión en uso, o servicios prestados.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 8098), notificado con arreglo a ley el 28 de setiembre de 2009 (folio 8103), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la base legal respectiva, libros y registros contables, contratos traducidos al castellano, de ser el caso, notas de crédito, facturas y boletas de venta relacionadas al ajuste efectuado, informes y notas internas, memorándums, guías de remisión, comunicaciones, políticas de ventas y el inventario permanente, entre otros, la naturaleza y origen de las deducciones efectuadas a los ingresos mediante notas de crédito, según se detalla en el Anexo N° 05 (folios 8085 a 8090).

Que la recurrente, mediante escrito de 16 de octubre de 2009 (folios 8042 a 8045), manifestó que mediante las notas de crédito materia de reparo reconoció la disminución de precios de los productos vendidos a sus clientes, dado que sus valores de venta decrecían rápidamente por los rápidos cambios tecnológicos que se producían por la naturaleza de los bienes; en este sentido, el ajuste instrumentalizado a través de aquellas correspondía al descuento por variación de precios pactados, que se sustenta en sendas obligaciones contractuales.

Que agregó que de no contar con este tipo de políticas acarrearía que el ciclo de venta de los productos fuera sumamente corto, lo que demore el cambio de tecnología o modelo y que una vez sucedido esto, al no reconocerse la pérdida de valor comercial, nadie compraría los productos y sus productores tendrían una pérdida tal que optarían por no adquirirlos; por ende, el otorgamiento del descuento por variación de precios constituye una práctica generalizada en el mercado, a la vez que resulta necesaria para fidelizar a sus clientes y, de no hacerlo, sus clientes optarían por comprar los productos de los competidores.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8062 a 8068), cerrado el 26 de noviembre de 2009, la Administración manifestó que la recurrente no había sustentado documentariamente que hubiera asumido obligaciones contractuales con sus clientes a fin de reconocerles el descuento materia de reparo; además, las referidas notas de crédito no identifican los bienes respecto de los cuales se aplicó el ajuste de precios, la cantidad de bienes y su precio, a fin de verificar su relación con los comprobantes de pago a los que se refiere, ni la fecha en que se realizó tal ajuste, lo que resulta contrario a lo señalado en el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que indicó que las referidas notas de crédito fueron emitidas con posterioridad a la emisión de los comprobantes de pago y entrega de los bienes, por lo que el riesgo de pérdida había concluido, en este sentido, tal ajuste correspondía a una liberalidad; asimismo, mediante las notas de crédito observadas la recurrente habría reconocido una desvalorización de existencia, lo que se encuentra prohibido por el inciso f) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración, en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 5152), solicitó a la recurrente que sustentara la observación efectuada mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° al amparo de lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

Que mediante escrito de 4 de diciembre de 2009 (folios 5092 a 5118) la recurrente indicó que de conformidad con los artículos 1351° y 1352° del Código Civil la existencia y las condiciones de un pacto entre las partes no tienen que constar obligatoriamente por escrito, por lo que la ausencia del documento donde se pactó la obligación contractual mencionada no acarrea su inexistencia; en todo caso, proporcionaba las comunicaciones suscritas por sus clientes, en las cuales estos confirman la existencia del descuento bajo análisis.

Que afirmó que el argumento referido a que el riesgo de pérdida o desvalorización no era de cargo del vendedor constituía un análisis parcial y limitado de la situación, por cuanto ello implicaría desconocer temas tales como la asunción de garantías por productos defectuosos o devoluciones de bienes, además, la misma normatividad tributaria permite realizar devoluciones y descuentos, como también asumir garantías, agregó que el otorgamiento del descuento sobre la base de una variación de precios, además de corresponder a una práctica generalizada en el mercado, cumple a cabalidad con el principio de causalidad, por resultar necesario para fidelizar a sus clientes, por lo que tal descuento no constituye una liberalidad.

Que apuntó que las formalidades incumplidas respecto de las notas de crédito no constituyen causal para desconocer los ajustes efectuados a la base del Impuesto General a las Ventas, dado que ello no se encuentra previsto en alguna norma con rango de ley, de modo que desconocer estos ajustes sobre la base de tales omisiones constituye una trasgresión del principio de legalidad. Agregó que durante la etapa de fiscalización adjuntó diversos correos electrónicos que evidenciaban las coordinaciones y con sus clientes respecto de la emisión de las notas de crédito reparadas, como también las comunicaciones remitidas por estos clientes, sin embargo, la Administración ha omitido la realización de una valoración conjunta, conforme lo prevé el criterio contenido en la Resolución N° 0212-5-2000; de otro lado, en cuanto a la documentación adicional exigida por la Administración, esta tenía la facultad de solicitarla a sus clientes acorde con lo establecido en el numeral 3 del artículo 63° del Código Tributario.

Que afirmó además que el Reglamento de Comprobantes de Pago no establece un plazo límite para la emisión de las notas de crédito, más aun si el Impuesto General a las Ventas no es un tributo de periodicidad anual. Afirmó que las notas de crédito objeto de reparo corresponden a descuentos efectivamente brindados a sus clientes, acorde con las prácticas usuales del mercado de electrodomésticos, por lo que estos no correspondieron a simples estimaciones contables y que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 0753-3-99, sí es posible efectuar ajustes al precio de los productos que ya se encuentran bajo titularidad del cliente.

Que apuntó que en virtud de los descuentos por compensación de stock anterior, los saldos de existencias registrados al término del ejercicio 2004 fueron liquidados o vendidos adecuadamente en el transcurso del ejercicio 2005.

Que la Administración, en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5138 a 5144) indicó, entre otros, que las notas de crédito emitidas por la recurrente no consignaban la cantidad y precio unitario, por lo que no cumplían con lo señalado en el numeral 1.2 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago y el criterio establecido en la Resolución N° 04397-A-2004, además, si bien las notas de crédito hacían referencia a un comprobante de pago, no se verificaba una relación entre las unidades de existencias consignadas en ambos documentos, por lo que las notas de crédito no eran un correlato de las facturas, sino que se trataban de operaciones distintas; por consiguiente, mantuvo el reparo a las notas de crédito en cuestión según el detalle del Anexo N° 2 (folios 5126 a 5132).

Que en este sentido, mediante los Anexos N° 2 y 6 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 8426 a 8436 y 8445), la Administración reparó las deducciones sustentadas en las notas de crédito emitidas por la recurrente por "compensación de stock", al considerar que estas correspondían a una liberalidad otorgada por la recurrente a sus clientes, no verificándose por consiguiente su relación de causalidad y, adicionalmente, porque las referidas notas de crédito no



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

cumplan con lo señalado en el numeral 1.2 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, por cuanto no consignan la cantidad y precio unitario de los bienes, sino únicamente la descripción de los bienes.

Que en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5126 a 5132) se tiene que las notas de crédito reparadas fueron emitidas por la recurrente a diversos clientes distribuidores por "compensación por stock anterior" (folios 2797 a 3100, 7261, 7291, 7294 a 7297, 7306, 7309, 7312, 7315, 7318, 7350, 7354, 7356, 7358 a 7375, 7380 a 7395, 7402, 7408, 7412, 7415, 7420, 7425, 7427, 7431 a 7433, 7436 a 7440, 7443, 7445, 7449, 7452, 7454, 7457, 7460, 7461, 7503, 7507, 7515, 7525 a 7529, 7533, 7534, 7537 a 7539, 7574 a 7576, 7589, 7604, 7606, 7608, 7610, 7612 a 7614, 7617, 7620, 7622, 7628, 7630 a 7632, 7647, 7650, 7653, 7658 a 7662, 7723, 7726, 7729, 7737 a 7739, 7755, 7760, 7763 a 7765, 7767, 7792, 7795, 7796, 7800 y 7803).

Que las normas del Impuesto General a las Ventas que permiten deducir sumas como descuentos de los precios acordados, incluso con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina, es decir, cuando ya se pudo haber transferido la propiedad de los bienes materia de venta, solo establecen como requisito sustancial para que esta proceda que se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros, que se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones, que no constituyan retiro de bienes y como requisito formal que conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva, siendo importante precisar que contrariamente a lo alegado por la Administración, según el criterio establecido en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012, resulta conforme a ley la emisión de notas de crédito para otorgar descuentos en relación a las ventas, efectuadas con posterioridad a la realización de las mismas.

Que en ese sentido, es usual en el mercado materia de análisis que los distribuidores exclusivos de una marca efectúen descuentos a los precios de productos tecnológicos entregados a sus clientes cuando esto puedan, por el paso del tiempo, perder valor como resultado de su obsolescencia o discontinuación, como en el caso de autos, pues redundan no solo en la comercialización de los productos, sino en la confianza de quiénes los adquieren para su posterior venta (distribuidores no exclusivos), constituyendo, en consecuencia, un descuento que cumple con dicha característica.

Que en ese orden de ideas, la recurrente sustentó en su caso en particular que tenía una política comercial de descuentos como los otorgados con el documento "Manual de Políticas y Procedimientos" (folios 7872 a 7888), según el cual reconocería el stock disponible que mantuviese el cliente y que haya sufrido una reducción en el precio por motivos tales como cambio tecnológico, condiciones del mercado y competencia, el cambio del valor FOB de la fábrica e introducción de una nueva línea.

Que no obstante, la recurrente no acreditó que otorgó el citado descuento, en la misma magnitud, a todos los clientes que incurrieron en iguales condiciones, ya que no presentó pruebas que acreditaran que las condiciones definidas en su política comercial se hubieran aplicado con carácter general en todos los casos en que sus clientes incurrieran en las mismas circunstancias de mercado.

Que en ese orden de ideas, de la revisión de las mencionadas notas de crédito se advierte que estas no consignan cantidades y precios unitarios de las existencias a las que se refieren, además, estas no identifican la totalidad de los comprobantes de pago respecto de los cuales se realiza el correspondiente ajuste, conforme lo ha dejado indicado la Administración en el Resultado del Requerimiento N° ; al respecto, no es posible subsanar tales omisiones con las comunicaciones, correos electrónicos, control de las facturas de ventas relacionadas con las notas de crédito y otros reportes proporcionados por la recurrente en la etapa de fiscalización, ello de conformidad con las normas legales antes glosadas, por lo que al verificarse que tales notas de crédito no consignan los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitieron, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantener la apelada en este extremo.

4



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

Que conforme se ha señalado precedentemente, en virtud del artículo 3° del Decreto Ley N° 25632, la SUNAT se encuentra facultada legalmente a regular la emisión de las notas de crédito, lo cual comprende, entre otros aspectos, las características y los requisitos mínimos de tales documentos, en este sentido, las notas de crédito deben contener las cantidades y precios unitarios de las existencias consignados en las facturas en relación a los cuales se emitan, como también identificar la totalidad de los comprobantes de pago respecto de los cuales se realiza el correspondiente ajuste; por lo que, carecen de asidero los planteamientos de la recurrente en el sentido a que la Administración le ha negado el derecho a deducir el impuesto a su cargo sobre la base del incumplimiento de una exigencia formal establecida a través de una norma sin rango de ley ni reglamentario, que el Reglamento de Comprobantes de Pago solo establece los requisitos para la emisión de las notas de crédito, mas no regula las condiciones y requisitos para la validez de los descuentos referidos al Impuesto General a las Ventas y que la posición de la Administración implicaría una vulneración de los principios de legalidad y reserva de ley, conforme al criterio jurisprudencial que invoca.

Que dado que las notas de crédito objeto de reparo no consignan cantidades y precios unitarios de las existencias a las que se refieren, ni identifican la totalidad de los comprobantes de pago respecto de los cuales se realiza el correspondiente ajuste, lo que no es posible subsanar con las comunicaciones, control de las facturas de ventas relacionadas con las notas de crédito y otros reportes proporcionados por la recurrente en la etapa de fiscalización, carecen de asidero los planteamientos efectuados en el sentido que con tal documentación sustentatoria sí es posible apreciar la relación de las facturas vinculadas a tales notas de crédito y la información omitida en estas últimas.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, se advierte que la Administración, mediante la apelada (folio 8747), si ha meritado la documentación presentada, habiendo señalado que los documentos proporcionados en la etapa de fiscalización, consistentes en el Manual de Políticas y Procedimientos de Ventas, cartas de confirmación giradas por los clientes, impresiones de correos electrónicos, cuadro de cálculo de descuento y valuación comercial de mercaderías, no resultaban suficientes para reconocer el efecto tributario de las notas de crédito reparadas, por cuanto, entre otros argumentos, estas últimas no eran un correlato de las facturas, adicionalmente, porque mediante tales notas de crédito la recurrente no había efectuado descuentos a sus clientes y porque las notas de crédito observadas no cumplían con el requisito señalado en el numeral 4 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago; en este sentido, no resulta atendible la nulidad esgrimida por la recurrente sustentándose en que la Administración no habría valorado tal documentación, ni se evidencia trasgresión alguna al debido procedimiento administrativo.

Que de otro lado, no se verifica contradicción en el análisis efectuado por la Administración cuando esta toma como referencia la Nota de Crédito ( N° ) y la Factura ( N° ), a fin de concluir que las notas de crédito reparadas no eran un correlato de las facturas y que, por el contrario, estas no cumplieron con lo estipulado en el numeral 4 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que no resulta atendible lo formulado en el sentido que la Administración habría incurrido en contradicciones en la apelada y que solo habría analizado una única operación.

Que si bien este Tribunal en la Resolución N° 07823-4-2014, antes glosada, ha señalado que resulta razonable aceptar las erogaciones en que incurren los distribuidores exclusivos de una marca respecto de la mercadería entregada a sus clientes cuando dichos productos puedan caer en vencimiento respecto a su fecha de consumo o su obsolescencia o discontinuación para el caso de productos tecnológicos, ello no enerva el cumplimiento de los requisitos y características mínimos que deben consignar las notas de crédito a fin que surtan efectos jurídicos en la determinación de la obligación tributaria materia de autos, por lo mismo, no resultan atendibles los planteamientos esgrimidos en el sentido que el reconocimiento de stock corresponde a un descuento que se sustenta en el criterio de variación de precios pactado previamente con sus clientes, que tales descuentos se ofrecieron de manera general en virtud de lo estipulado en el numeral 13 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, que la posición de la Administración implicaría desconocer que asume garantías por productos



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

defectuosos o realiza devoluciones de bienes, las cuales constituyen prácticas comerciales admitidas, que no toda erogación de una empresa a favor de terceros fuera del ámbito contractual implica una liberalidad, que los descuentos observados cumplieran a cabalidad con el principio de causalidad y que diversos modelos de existencias tuvieron una fuerte aceptación en el mercado en el años 2004, pero que con la introducción de nuevos modelos registraron un sobre stock en el ejercicio de autos, resultó necesario bajar el precio para hacerlos más atractivos, como también la invocación al criterio contenido en la Resolución N° 701-4-2000.

Que de otro lado, la referencias efectuadas por la Administración a diversas definiciones y clasificaciones de lo que comprende el descuento no implica una trasgresión del principio de reserva de ley, sino, un argumento empleado por esta para dar contenido al concepto de descuento previsto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que no se advierte que con tales referencias haya trasgredido el principio de legalidad.

Que el criterio jurisprudencial contenido en la Resolución N° 02933-3-2008 está referido a que en ningún extremo del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta se estableció que para efecto de este tributo, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la Administración no podía reparar el costo de ventas por este motivo; el cual no resulta de aplicación al caso de autos, dado que el reparo bajo análisis incide en la determinación del Impuesto General a las Ventas.

Que dada la naturaleza de la deducción por la recurrente y su correspondiente incidencia en el Impuesto General a las Ventas, la invocación efectuada por la Administración al inciso f) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta no resulta de aplicación al caso de autos, sin embargo, ello no enerva el análisis efectuado precedentemente.

### *Apoyo promocional no sustentado*

Que de conformidad con el artículo 18° de la mencionada Ley del Impuesto General a las Ventas el crédito fiscal está constituido por el impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el referido artículo 18°, modificado por Decreto Legislativo N° 950, agrega que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

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

Que en las Resoluciones N° 08318-3-2004 y N° 03058-3-2012, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que un gasto se considere necesario, se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiéndose evaluar la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y N° 06072-5-2003, entre otras, ha señalado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que la Administración, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ ; (folio 8099), solicitó a la recurrente que sustentara con documentos originales, tales como contratos,



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

comprobantes de pago, libros y registros contables, liquidaciones correspondientes al importe de la contraprestación, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes dictámenes u otros, la naturaleza y necesidad de los gastos efectuados, entre otros, por "Apoyo Promocional – Tienda Miraflores", según Factura N° emitida por (folio 8095).

Que la recurrente, mediante escrito de 16 de octubre de 2009 (folios 8047 y 8048), indicó que había realizado gastos por apoyo promocional, los cuales consisten en que los canales de ventas se encargaban de realizar la publicidad y posteriormente solicitaban el reembolso de una parte de los gastos realizados.

Que la Administración, en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8069 a 8074) indicó, entre otros, que la recurrente no había acreditado documentariamente en qué consistió el referido apoyo publicitario en la inauguración de la tienda de en el distrito de Miraflores, por lo que el gasto materia de la Factura no otorgaba derecho al crédito fiscal conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que asimismo, al amparo de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, mediante el punto 1 del Anexo N° 02 al Requerimiento N° (folio 5151) solicitó a la recurrente que sustentara el reparo efectuado mediante el anotado punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

Que la recurrente, con escrito de 4 de diciembre de 2009 (folios 5122 y 5123), indicó que el apoyo otorgado a Saga Falabella S.A. se dio por la inauguración de una de sus tiendas ubicadas en Miraflores, por lo que dada la amplia cobertura de medios y público en general que suscitaría el evento, resultaba estratégica su participación como auspiciadora, tanto en las instalaciones del local como en la exposición de sus productos, en este sentido, adjuntaba la comunicación remitida sobre el particular por la referida empresa y fotografías correspondientes a la exhibición de sus productos.

Que la Administración, en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 5147 a 5149), manifestó que la recurrente no había demostrado documentariamente la naturaleza y necesidad del gasto contenido en la Factura 601 N° 047060, por lo que mantuvo el reparo a este comprobante de pago.

Que en los Anexos N° 5 y 6 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 8422 a 8425 y 8442) se tiene que la Administración efectuó el reparo por apoyo promocional no sustentado, al considerar que la recurrente no había acreditado documentariamente su naturaleza y necesidad.

Que al respecto, la comunicación de 30 de noviembre de 2009 (folio 5087), remitida por Saga Falabella S.A. a la recurrente, únicamente acredita que esta última emitió el comprobante de pago observado por apoyo promocional, mas no sustenta en qué consistieron las prestaciones comprendidas en el apoyo en cuestión; asimismo, las fotografías adjuntas (folios 5085 y 5086), no consignan la oportunidad en que fueron realizadas y su relación con la erogación materia de cuestionamiento.

Que en este punto resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un periodo determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004 antes citadas.

//



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

Que de lo expuesto se advierte que la recurrente no proporcionó medios probatorios para acreditar documentariamente la relación de causalidad del gasto observado con la generación y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, a pesar de haber sido expresamente requerida para tal efecto por la Administración; por consiguiente, al no haberse acreditado la causalidad del gasto, el reparo al crédito fiscal se ajusta a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en ese extremo.

Que habida cuenta que la recurrente no acreditó documentariamente la relación de causalidad del gasto observado con la generación y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, no resulta atendible el planteamiento formulado en el sentido que el apoyo otorgado a \_\_\_\_\_ se originó por la apertura de una de las tiendas de esta empresa en Miraflores y que ello determinó que se contara con más espacios en el piso de ventas para maximizar la exhibición de sus productos, a diferencia de los productos de la competencia, ni la referencia efectuada a la Resolución N° 0965-4-1999.

Que en cuanto a que se han modificado los fundamentos del reparo al crédito fiscal por apoyo promocional no sustentado, cabe señalar que no se aprecia modificación alguna al fundamento del reparo, por lo que lo alegado en ese sentido carece de sustento.

## *Incentivos a terceros*

Que conforme se ha indicado precedentemente, según el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 8097) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentos originales, tales como contratos, libros y registros contables, estados de cuenta, trabajos realizados, informes, dictámenes u otros la naturaleza y necesidad de los gastos detallados en el Anexo N° 7 (folio 8083).

Que la recurrente, mediante escrito de 16 de octubre de 2009 (folios 8046 y 8047), indicó que como parte de su política de marketing entregó incentivos a sus canales de venta, a fin que estos los entregasen a vez a sus propios vendedores, en tanto alcanzasen ciertas metas en la venta de productos marca Sony; en este sentido, adjuntó las correspondientes facturas y el detalle de los vendedores que impulsaron las ventas.

Que la Administración, en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 8058 y 8059), manifestó que la recurrente no guardaba ningún tipo de vínculo laboral con los beneficiarios de los incentivos, a la vez que no existían contratos que dispusieran el pago de estos; además, dado que las ventas efectuadas favorecían directamente a los clientes – distribuidores, los incentivos en cuestión representaban una liberalidad de conformidad con lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 del Anexo N° 02 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 5151), al amparo de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la observación efectuada por incentivos a trabajadores de terceros efectuado mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_.

Que la recurrente, con escrito de 4 de diciembre de 2009 (folios 5118 a 5122), manifestó que de acuerdo a lo establecido en los artículos 1351° y 1352° del Código Civil la existencia y las condiciones de un pacto entre las partes no tienen que constar obligatoriamente por escrito, por lo que la ausencia de los contratos no acarrea la inexistencia del acuerdo ni las obligaciones asumidas por las partes; pese a lo cual había proporcionado sendas comunicaciones con sus clientes en relación al otorgamiento de los incentivos, por lo que estos no calificaban como una liberalidad.

Que la Administración, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 5144 a 5147), manifestó que la recurrente no había acreditado la causalidad de



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

los incentivos abonados a

Que en este sentido, en los Anexos N° 5 y N° 7 a las resoluciones de determinación impugnadas (folios 8415 a 8422 y 8442) se tiene que la Administración efectuó el reparo por incentivos entregados a las empresas al considerar que no cumplían con el principio de causalidad.

Que en autos se aprecia que el reparo efectuado por la Administración se sustenta en que la recurrente no acreditó la causalidad de los incentivos otorgados a sus clientes, no a los trabajadores de estos.

Que para sustentar la causalidad de esos gastos la recurrente proporcionó diversos documentos, tales como listados de artefactos vendidos por el personal de sus clientes y diversas comunicaciones remitidas a aquella respecto al cobro de los incentivos bajo análisis (folios 6975 a 7014, 7957 a 8005 y 8023 a 8025), sin embargo, no obran en autos los contratos u otros documentos en que se sustentase el pago de tales incentivos, la oportunidad en que debían cancelarse estos y sus correspondientes importes, por lo que al no haber presentado documentación idónea que permitiera establecer la existencia de alguna obligación por parte de la recurrente de entregarles incentivos en efectivo para que

vendieran los productos que previamente le compraron a la recurrente, ni las condiciones, términos y magnitudes específicas de esos incentivos, con la finalidad de determinar si existe alguna relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora, no se encuentra acreditada en autos dicha causalidad, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien, como indica la recurrente, es válido que efectuara acuerdos verbales con sus clientes, ello no enerva la obligación de los contribuyentes de contar con documentación suficiente para acreditar la naturaleza de sus operaciones, lo que no sucedió en el caso de autos, por lo que carece de asidero lo afirmado por ella en el sentido que la existencia y las condiciones de esta política de incentivos no tiene que constar obligatoriamente por escrito, que durante la etapa de fiscalización presentó las comunicaciones de sus clientes mediante las cuales estas requirieron el pago de tales incentivos y que tales incentivos cumplieron a cabalidad su finalidad de incrementar las ventas.

Que al no haberse acreditado siquiera la existencia de acuerdos para el otorgamiento de incentivos a sus clientes para que revendieran los productos que previamente le compraron, ni los términos de esos acuerdos, no resultan aplicables los criterios contenidos en la Resolución N° 01601-3-2010, ni lo señalado en el sentido que los incentivos en cuestión no fueron otorgados directamente a los trabajadores de las empresas clientes y que para tal efecto se tomó en consideración las ventas de los productos realizadas por los mencionados vendedores, así como la referencia realizada a las Resoluciones N° 0965-4-1999 y N° 0701-4-2000.

Que en cuanto a lo afirmado en el sentido que el planteamiento referido a la no demostración del incremento de ventas en relación a las ventas normales recién fue introducido por la Administración en la resolución apelada y no se encuentra incorporado en las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que al haberse incluido en la instancia de reclamación nuevos fundamentos o motivos que sustentan la acotación, se ha trasgredido el derecho al debido procedimiento y el principio de congruencia, de conformidad con lo previsto en el artículo 127° del Código Tributario y el criterio contenido en las Resoluciones N° 13307-1-2009 y N° 01639-4-2010, cabe señalar que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 8099), que forma parte de los fundamentos de los valores emitidos (folios 8415 a 8422)<sup>4</sup>, se solicitó expresamente a la recurrente que sustentara con documentos originales, tales como contratos, comprobantes de pago, libros y registros contables, liquidaciones

<sup>4</sup> Específicamente en el Anexo N° 7 a las resoluciones de determinación impugnadas (folio 8417).



# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

correspondientes al importe de la contraprestación, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes dictámenes u otros, la naturaleza y necesidad de los gastos efectuados, entre otros, por "Apoyo Promocional – Tienda Miraflores", según Factura emitida por : (folio 8095), en este sentido, la recurrente, si alegaba que estos se entregaban para incrementar sus ventas y que , en efecto, ello se produjo, tenía que sustentar la relación existente entre los incentivos en cuestión y el incremento de sus ventas, por lo que lo alegado en ese sentido carece de sustento.

### *Exceso de límite en retiro de bienes*

Que la recurrente señala que la apelada ha excedido la facultad de reexamen que reconoce el artículo 127º del Código Tributario al órgano encargado de resolver, ya que en el numeral 3.1.5 del informe que sustenta la apelada ha modificado el reparo por exceso de límite de retiro de bienes, no obstante, no se aprecia en la apelada que el reparo que redujo la base imponible del Impuesto General a las Ventas de mayo, octubre y noviembre de 2005, se hubiese alterado, por lo que lo alegado carece de sustento, siendo importante precisar que la citada reducción se produjo debido a que a través de una observación realizada en fiscalización por retiro de bienes, aceptada por la recurrente al presentar las respectivas declaraciones rectificatorias, se incrementó la base imponible en esos meses, por lo que al haberse reparado simultáneamente el débito fiscal por retiro de bienes gravados con el citado impuesto en los mismos meses, podría producir una duplicidad en el reparo.

### *Ventas no gravadas consideradas como exportaciones en octubre de 2005 (S/. 86 442,00)*

Que la recurrente señala que la Administración ha efectuado un recalcule en base al reparo por ventas no gravadas consideradas como exportaciones de octubre de 2008, lo que excede su facultad de reexamen, no obstante, en la apelada, no se aprecia que se hubiera efectuado recalcule alguno al reparo efectuado por las ventas no gravadas consideradas como exportaciones en el mes de octubre de 2008 (folios 8738 a 8740), por lo que lo alegado carece de sustento, siendo importante precisar que el citado reparo, sustentando en el hecho que la recurrente considero como exportaciones operaciones que en realidad correspondían a ventas no gravadas, está arreglado a ley.

Que en relación a la inaplicación de intereses en base a lo dispuesto en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente Nº 04532-2013-PA/TC, cabe precisar que en el punto 3 de la parte resolutive de la sentencia recaída en el Expediente Nº 04532-2013-PA/TC, publicada el 30 de octubre de 2018, el Tribunal Constitucional ordenó que la entidad emplazada (SUNAT) y demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares, tomen en cuenta, en lo sucesivo, los criterios establecidos en los Fundamentos 51 a 53 de la presente sentencia.

Que en el Fundamento 53 de la mencionada sentencia el Tribunal Constitucional señaló que corresponderá la aplicación de los criterios fijados en ella en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, estos aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

Que en el presente caso, considerando lo dispuesto en la sentencia recaída en el Expediente Nº 04532-2013-PA/TC, corresponde que esta instancia verifique la aplicación de los criterios que fija.

Que en ese sentido, si bien en la sentencia recaída en el Expediente Nº 04532-2013-PA/TC el Tribunal Constitucional ordenó que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomaran en cuenta los criterios establecidos en sus Fundamentos 51 a 53, tal como se señala en su Fundamento 33, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se había producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debía evaluar, entre

=

18



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

otros criterios, la complejidad del asunto<sup>5</sup>, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de la Resoluciones de Determinación N° (

y las Resoluciones de Multa N° giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario se tiene que se trata de un caso complejo, dado la elevada cantidad de medios probatorios presentados (17 tomos que contienen 9029 folios) y de la dificultad del análisis de los mismos, considerando además los diversos reparos formulados al Impuesto a la Renta y la comisión de las citadas infracciones, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo<sup>6</sup>, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar, por lo que corresponde confirmar la apelada.

Que en relación a la nulidad de los valores debido a que en etapa de fiscalización, antes de emitirse ellos, no se analizaron las pruebas presentadas, específicamente las vinculadas a los reparos por notas de crédito emitidas por compensación de stock anterior, los reparos al crédito fiscal de este impuesto por apoyo promocional no sustentado e incentivos a vendedores de terceros, cabe precisar que según lo dispuesto en el artículo 110° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que los deudores tributarios plantearán la nulidad de los actos mediante el Procedimiento Contencioso Tributario a que se refiere el Título III del presente Libro y según el artículo 147° de la misma norma al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

Que en virtud a lo expuesto no resultan atendibles las nulidades deducidas en su escrito de alegatos presentado en etapa de apelación, dado que no se cuestionaron al reclamar, no pudiendo discutir al apelar aspectos que no se cuestionaron al interponer reclamación.

Que en relación a este punto, cabe señalar que la nulidad a la que se refiere el artículo 110° del Código Tributario y que puede ser dictada en cualquier estado del procedimiento administrativo, está referida exclusivamente a la que de oficio pueda dictar la Administración Tributaria, no a la que de parte pueda ser invocada por el contribuyente, las que según especifica la propia norma se deduce a través de los recursos impugnatorios, en el procedimiento contencioso tributario, por lo que se sujeta a las reglas fijadas para ellos, incluyendo la establecida en el artículo 147° del Código Tributario, criterio expuesto en las Resoluciones N° 03464-2-2016, N° 07682-3-2016, N° 08570-3-2016, N° 01731-2-2018 y N° 03587-2-2018, entre otras.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a título ilustrativo, resulta pertinente precisar que en autos se aprecia que la Administración, en etapa de fiscalización, analizó todos los medios probatorios presentados por la recurrente.

<sup>5</sup> En este criterio se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

<sup>6</sup> Fundamentos 39 y 40 de la sentencia. El Tribunal Constitucional en el presente caso advierte que el procedimiento contencioso tributario estuvo enfocado en determinar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario referida a la declaración de cifras y datos falsos que habrían influido en la determinación de la obligación tributaria de la empresa demandante durante los meses de enero a mayo de 2002. Agrega que del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determino el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, asimismo se advierte que, mediante Resolución de Intendencia N° la Intendencia Regional Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con Expediente N° Por tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resulto ser complejo.

//



# Tribunal Fiscal

N° 00657-2-2020

## Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario - Resoluciones de Multa N°

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, 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 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, la que se encuentra sancionada con el 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con lo establecido en la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias de dicho código, de aplicación al presente caso de conformidad con la información consignada en el Comprobante de Información Registrada (folio 8722).

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, aplicable a personas y entidades generadores de renta de tercera categoría, situación que correspondía a la recurrente, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo por pagar omitido o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

Que la Nota 21 de la aludida tabla, precisa que el tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse, siendo que en el caso de los tributos administrados 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 las resoluciones de multa impugnadas (folios 8378 a 8401), han sido emitidas al amparo del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario y se sustenta, entre otros<sup>7</sup>, en la determinación que resultó de los reparos que han sido mantenidos en la presente resolución, por lo que al haber sido mantenidos en esta instancia, corresponde mantenerlas y, por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que en este punto cabe precisar que las multas cuestionadas señalan como base legal la Tabla I del Código Tributario aprobada por el Decreto Legislativo N° 953 y como monto de las sanciones importes equivalentes al 50% de los tributos omitidos o saldos a favor determinados en la etapa de fiscalización, no obstante, la Administración, en la apelada, corrigió el error material en que incurrió al emitir las, dado que, conforme se ha señalado precedentemente, en los valores impugnados se consideró como importes del reparo por retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas los tributos resultantes y no los respectivos valores de venta y, por ende, recalculó tales multas a importes equivalentes al 50% de los tributos omitidos o saldos a favor determinados en la instancia de reclamación (folios 8736 a 8738), lo que está arreglado a ley, por lo que la apelada debe mantenerse también en este extremo.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se advierte de la constancia del Informe Oral N° EF/TF (folio 8993).

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

<sup>7</sup> La parte de las sanciones que se sustentan en las declaraciones juradas rectificatorias presentadas no fueron cuestionadas por la recurrente, habiéndose efectuado pagos por ellas el 3 de diciembre de 2009 según se aprecia en los anexos a las resoluciones de multas respectivas, así como en la cedula que obra en autos (folio 8125).



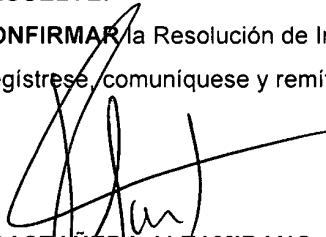
# Tribunal Fiscal

Nº 00657-2-2020

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ de 31 de agosto de 2010.

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

  
CASTAÑEDA ALTAMIRANO  
VOCAL PRESIDENTE

  
VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA  
VOCAL

  
TERRY RAMOS  
VOCAL

  
Rubio Mendoza  
Secretaria Relatora  
VLR/RM/njt.