



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

EXPEDIENTE N° : 10300-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de febrero de 2022

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 31 de agosto de 2021, 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 la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en relación al reparo por disminución de ingresos mediante la Nota de Crédito N° _____ que la Administración en etapa de reclamación modificó el citado reparo, toda vez que durante el procedimiento de fiscalización no solicitó la documentación específica que permitiría acreditar el retomo de los bienes, no obstante, en la apelada señaló explícitamente que, para dichos efectos, debió presentar guías de remisión, reportes, recibos de almacén entre otra documentación, y no cuestionó que debió presentarse documentación que acreditara el acuerdo de las partes de dejar sin efecto la venta y las razones o motivos para ello, como lo hizo en la apelada, por lo que alega la nulidad de la apelada en dicho extremo y que se deje sin efecto el valor. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005, 00815-1-2015, 07568-4-2015, 10949-8-2015, 06503-8-2015 y 04090-8-2015.

Que respecto el citado reparo, refiere que cumplió con acreditar el retorno de los bienes con el extracto del Libro Electrónico Kardex 2015, en donde se aprecian los 3 asientos contables vinculados a dicha operación y la duplicidad del reparo.

Que con relación al reparo por gastos por comisiones de _____ explica que el pago de la citada comisión retribuye la «oportunidad de negocio» que en su momento Evotech le ofreció a efectos de participar en conjunto de la convocatoria a la Licitación Pública N° _____ descartando el hecho que el referido pago sea una distribución de los resultados del consorcio, en tanto no retribuye un servicio que haya prestado Evotech con relación a las actividades del Consorcio, siendo además, que la referida distribución fue dejada sin efecto mediante la Cláusula Octava del Contrato de Comisión, pactándose como único pago la comisión por la «oportunidad de negocio».

Que agrega que el referido gasto se encuentra acreditado con el Contrato Comercial de Pago de Comisión en Negocio, reporte de cálculo de la comisión al canal por venta directa, Factura Electrónica N° _____ correos electrónicos, entre otros, no obstante, sostiene que la Administración no ha analizado correctamente la naturaleza jurídica de la operación sobre el íntegro de la documentación exhibida, como en el caso de la Factura Electrónica N° _____ respecto de la cual si la Administración hubiera tenido alguna duda respecto de la fehaciencia de dicha factura, hubiera llevado a cabo un cruce de información, lo que no hizo, vulnerando los principios de verdad material e impulso de oficio.

Que en cuanto al reparo por gastos por comisiones de _____ alega que el _____ no es una persona jurídica para efectos legales ni tributarios, lo que se sustenta en el contrato de consorcio que fue dejado sin efecto mediante el Contrato de Comisión suscrito entre Ancona y Nexsys, siendo Ancona la que le permitió —por experiencia— el acceso al negocio de las licitaciones, toda



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

vez que no cuenta con personal técnico experto en software o licencias, sino que únicamente se dedica a la comercialización de dichos productos, por lo que para participar en cualquier licitación requiere de la intervención de un canal de ventas con la experiencia necesaria, por lo que las comisiones facturadas mediante las Facturas N° corresponden a la retribución por la oportunidad de negocio otorgada por Ancona a efectos de participar en la Licitación Pública N°

Que agrega que en dicho negocio se pagaron dos comisiones dado que la Compañía emitió dos facturas a MIGRACIONES y que la Factura N° (materia de discusión), corresponde a la primera comisión que se encuentra vinculada a la Factura N° que emitió la Compañía a MIGRACIONES, y que el costo de ventas de dicha operación ascendente a S/3 422 233,70, el cual se encuentra conformado por compras efectuadas a diversos proveedores, tales como, Red Hat, Microsoft, Kasperski y Hewlett Packard (HP), correspondiendo a este último, la mayor parte del Costo de Ventas, por lo que procede a presentar diversa documentación, tales como, un archivo Excel con el detalle del costo de ventas, reporte de las Facturas N° asientos contables de los pagos de dichas facturas, correos de coordinación del pago de comisión, entre otros, a efectos de probar que dicho desembolso es un gasto propio y no una distribución de resultados del Consorcio Ancona con la recurrente.

Que alega que los pagos de las comisiones con gastos propios y no de los consorcios que jurídica y tributariamente no existen, siendo causal (porque le permite vender productos tecnológicos), necesario en la generación de rentas gravadas (porque sin el pago de las comisiones a no podría venderle directamente a las entidades del Estado – OEFA y Migraciones), normal (Nexsys es mayorista y para concretar ventas con clientes finales es natural que participen distribuidores) y razonable (los negocios con el OEFA y Migraciones, descontados el costo de los productos y las comisiones pagadas son rentables para Nexsys).

Que sostiene que dicho pago no podría considerarse como una distribución de utilidades de los ya que se dejó sin efecto la distribución de dichos consorcios y se pactó como único pago la comisión por la «oportunidad del negocio».

Que respecto de los reparos a las comisiones de oportunidad de negocio, solicita la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, a efectos de que se prefiera la realidad económica sobre la forma jurídica que pactaron las partes de los consorcios, toda vez que estos solo habrían sido un vehículo para participar en las licitaciones de las entidades públicas y que si bien las partes suscribieron contratos de consorcio, estos nunca desplegaron sus obligaciones y derechos en las partes, pues en la realidad no existieron como tales.

Que con relación al reparo por gastos por operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953, alega que en instancia de reclamación la Administración modificó el fundamento del reparo, toda vez que en la apelada mencionó aquella documentación, tales como, políticas comerciales, convenio o acuerdo contractual celebrado con la empresa IBM respecto del «traslado del incentivo económico a los canales de distribución», que a su criterio, acreditaría la causalidad de la operación, no obstante, esta no le fue requerida en el procedimiento de fiscalización.

Que señala que el gasto de la Factura N° emitida por se encuentra vinculado al ingreso de su Factura N° mediante la cual percibió un incentivo con la finalidad de trasladarlo a sus distribuidores, por lo que, dicha operación no le supuso la generación de ganancia alguna, caso contrario, atendiendo al principio de correlación de gastos-ingresos, el reparo al gasto resulta confiscatorio dado que la Administración debió desconocer a la par, el ingreso generado producto de la operación, así como, trasgrede el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, gravando ilegalmente el ingreso bruto y no la renta neta (Factura N°). Cita las Resoluciones N° 14394-1-2011, 18763-1-2011, 11362-1-2011 y 05349-3-2005.

Que respecto a las resoluciones de multa, alega que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para atribuir la comisión de la infracción. Agrega que el numeral 3 del artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que las autoridades administrativas están obligadas a tomar en consideración, al momento de determinar la existencia de una sanción, la existencia o no de



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

intencionalidad en la conducta del infractor. Alega que en la sentencia recaída en el expediente N° 2868-2004-AA/TC ha indicado que la aplicación del principio de culpabilidad es una condición básica del derecho sancionador, independientemente que se trate del derecho penal o derecho administrativo sancionador. Sostiene que en las Resoluciones N° 082-3-97 y 2747-4-96 el Tribunal Fiscal, no obstante reconocer la existencia de un sistema objetivo, resolvió no aplicar la sanción tomando en cuenta la conducta del contribuyente. Indica que con la determinación del tipo objetivo se vulneran los principios de inocencia o licitud y el de culpabilidad. Alega que aun cuando el Código Tributario acoge un sistema de determinación objetiva, al incorporar la institución de la «duda razonable», previsto en el numeral 1 del artículo 170, ha establecido por excepción un supuesto que recoge el principio de culpabilidad.

Que añade que tampoco se ha utilizado el procedimiento sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Afirma que cuando la Administración ejerce poderes sancionadores debe respetar el contenido esencial de los valores fundamentales del ordenamiento sancionador. Invoca las sentencias recaídas en los Expedientes N° 2050-2002-AA/TC y 04965-2008-AA, según las cuales los principios de legalidad, tipicidad y presunción de inocencia, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador que se aplican también en el ámbito del derecho administrativo sancionador y que resulta proscrita una sanción que no sea el resultado de la tramitación previa de un procedimiento administrativo sancionador. Arguye que de acuerdo a los numerales 1, 3, 4 y 5 del artículo 255 de la Ley del Procedimiento Administrativo General el procedimiento sancionador debe ser iniciado de oficio y la Administración debe sancionar luego de haber realizado todas las actuaciones necesarias para el examen de los hechos. Considera que la Administración se ha limitado en su caso a verificar la existencia de los reparos sin analizar la culpabilidad de la compañía, por lo que habría infringido el principio de presunción de inocencia al no haber aplicado el procedimiento administrativo sancionador.

Que sostiene que no existen fundamentos constitucionales ni legales para exigir el cobro de intereses moratorios en el caso de sanciones pecuniarias, cuando la justificación de estas y de las sanciones no pecuniarias es castigar o reprimir la comisión de las infracciones y prevenir la comisión de futuras infracciones. Sostiene que se debe invocar la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario cuando contempla la actualización de las multas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del citado código, dado que el cómputo del interés moratorio solo se justifica tratándose de los tributos porque estos tienen por finalidad financiar al Estado, lo que no ocurre en el caso de las sanciones pecuniarias cuyo objeto es el de disuadir conductas ilícitas previstas legalmente y no el de financiar al Estado. Refiere que una gran cantidad de multas administrativas distintas a las tributarias o no se actualizan con intereses moratorios o estos devengan a partir del incumplimiento del mandato de pago y no desde la fecha de la comisión o detección de la infracción.

Que agrega que presentó medios probatorios extemporáneos conjuntamente con su recurso de reclamación y de apelación, los cuales deben ser admitidos toda vez que ha presentado Carta Fianza emitida por el Banco de Crédito del Perú de 20 de setiembre de 2021, afianzando la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° _____ en el extremo referido a los reparos por comisiones pagadas a _____ y solicita que en aplicación del artículo 150 del Código Tributario este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, al contar con elementos suficientes para ello.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos de fondo expuestos en su recurso de apelación y añade respecto del reparo por disminución de ingresos mediante la Nota de Crédito N° _____ que la Administración no ha verificado si las operaciones han sido anuladas ni ha realizado cruces de información, de conformidad con los principios de verdad material e impulso de oficio, lo cual, al no haberse realizado, le permite concluir que el reparo bajo examen está formulando sobre base presunta, para lo cual cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00466-3-2020. Agrega que reparar el costo de ventas vinculado a la Nota de Crédito y reparar al mismo tiempo la disminución del ingreso originado en la emisión de dicho documento tributario es abiertamente contradictorio.

Que en cuanto al reparo por gastos por operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953, agrega que la Administración ha sustentado indebidamente el citado reparo al no haber realizado la trazabilidad del gasto en atención al principio de verdad material, ni se pronunció respecto de



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

por qué el gasto de la Factura N° _____ no se encuentra relacionado con el referido ingreso; limitándose simplemente a presumirlo. Precisa que una indebida calificación contable no genera gravamen, dado que lo relevante es analizar los documentos sustentatorios de los asientos contables, considerando que los libros y registros contables califican como documentos de segundo orden por su origen unilateral, de allí que cuando la SUNAT formuló el reparo en análisis sobre la base de un asiento contable, el mismo carece de sustento al no haber analizado o verificado la naturaleza de las operaciones contenidas en las facturas antes anotadas.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente no sustentó con la documentación pertinente, los reparos por disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N° _____ comisiones pagadas a las empresas no domiciliadas _____ y la operación anotada en el asiento contable DNUMASIOPE 11-450038953, así como la multa vinculada, por lo que declaró infundado el recurso de reclamación presentado.

Que respecto de los medios probatorios presentados extemporáneamente señaló que la recurrente no sustentó las razones que justifican que la omisión de su presentación no se debió a su causa, ni acreditó la cancelación del monto reclamado vinculado a tales pruebas, o presentó carta fianza bancaria o financiera por dicho importe, por lo que no correspondía que sean admitidos y merituados en dicha instancia.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos expuestos en la resolución apelada.

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 648 y 652), depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 19 de noviembre de 2019 (fojas 649 y 653), de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, la Administración inició una fiscalización definitiva por Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, formulando reparos por disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N° 001-004924 por S/645 615,00, gastos por comisiones de _____ por S/1 090 092,00, gastos por comisiones de _____ por S/774 622,00 y gastos por operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953, por S/247 204,22.

Que como resultado de los reparos formulados se emitió la Resolución de Determinación N° 0115011 (fojas 680 a 686), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y la Resolución de Multa N° _____ (fojas 688 y 689), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, valores que fueron impugnados mediante la formulación de un recurso de reclamación, el que fue resuelto mediante la resolución apelada (fojas 1078 a 1088), declarándose infundado, lo que es materia de apelación en esta instancia.

Que es materia de controversia determinar si la resolución apelada se encuentra arreglada a ley, para lo cual previamente corresponde analizar la admisibilidad de los medios probatorios extemporáneos presentados en instancia de reclamación y de apelación.

Medios probatorios extemporáneos

Que el artículo 141 del Texto Único Ordenado Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual,



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que conforme se verifica de autos en la instancia de reclamación la recurrente presentó medios probatorios para acreditar la causalidad de los gastos por comisiones de venta pagadas a

(contratos comerciales de pago de comisión en negocio y reporte de la factura N° los que no fueron presentados durante el procedimiento de fiscalización a pesar de que mediante el Requerimiento N° reiterado mediante los Requerimientos N°

se le requirió sustentar, entre otros, la causalidad de los cargos realizados en las cuentas de la clase 6, que afectan a resultados como costo o gasto, apreciándose que en la referida instancia de reclamación la recurrente no efectuó el pago del monto reclamado vinculado a los reparos cuyos medios probatorios que ofreció, ni presentó carta fianza bancaria o financiera, ni acreditó que no pudo presentar tales documentos por causas no imputables a ella, conforme el artículo 141 del Código Tributario, por lo que no procedía que se admitiesen dichos medios probatorios en la mencionada instancia.

Que sin embargo, en la presente instancia de apelación la recurrente cumplió con adjuntar la Carta Fianza N° emitida por el Banco de Crédito del Perú el 20 de setiembre de 2021, por S/1 362 120,00, que garantiza el pago del monto impugnado correspondiente a los reparos efectuados a los gastos por comisiones pagadas a cuyas pruebas presenta, por lo que estando a lo señalado en el artículo 141 del Código Tributario, corresponde en esta instancia merituar los medios probatorios presentados extemporáneamente vinculados a los citados reparos.

NULIDAD

1. Nulidad de la apelada por cambio de fundamento del reparo por disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N°

Que la recurrente alega que en la instancia de reclamación la Administración modificó el fundamento del reparo formulado en el procedimiento de fiscalización. Indica que durante dicho procedimiento se le solicitó acreditar únicamente el retorno de los bienes, para lo cual –sostiene– presentó la documentación suficiente; sin embargo, en la instancia de reclamación la Administración modificó el sustento del reparo solicitando mayor documentación. Añade que se ha modificado la argumentación del área acotadora al mencionar aquella documentación específica que, a criterio de la Administración, acreditaría el retorno de los bienes, así como señalar la falta de documentación que no fue requerida en el procedimiento de fiscalización, por lo que solicita que se declare la nulidad de la apelada y se deje sin efecto el valor.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 666) la Administración reparó la disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N° señalando como sustento lo consignado en el numeral 19 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y el ítem 2 del Resultado del Requerimiento N°

Que en el numeral 19 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 550 y 551), la Administración señaló como fundamento del reparo al asiento DNUMASIOPE NC-29005648 por S/645 615,00 que: «Por lo expuesto, no se encuentra debidamente acreditado la anulación de la operaciones realizada mediante Factura N° toda vez que el contribuyente solo proporciona correos para atender la Orden de Compra N° emitida por su cliente y en la referida factura se consigna un número de Guía de Remisión por el traslado de los bienes, más no existe documentación que acredite el retorno de los mismos, consecuentemente se observa la operación anotada en el asiento contable N° (DNUMASIOPE) NC-29005648, referido a la Nota de Crédito N°

Que en el ítem 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 504), la Administración indicó: «Teniendo en cuenta que el contribuyente no presentó argumento alguno ni documentación adicional que desvirtúe la observación a la Nota de Crédito N° que disminuye los ingresos del ejercicio fiscalizado al anular la factura N° de 25.11.2015, toda vez que no acreditó el retorno de los productos detallados en la Guía de Remisión N° consignada en la factura N° se mantiene el reparo de la disminución de ingreso anotado en el asiento contable NC-29005648 por el importe



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

que: «Ahora bien, teniendo en cuenta que en atención al Requerimiento N° no presentó documentación de fecha cierta que acredite el servicio de "INCENTIVO VAP Programa IBM a Business Partners – Cliente ONP, detallado en la factura N° emitida por por \$73,224.00, y que en atención al presente Requerimiento no proporcionó documentación alguna que sustente lo que manifieste en su escrito, a fin de que demuestre que la referida operación se encuentre relacionado con la generación de ingresos del sujeto fiscalizado, asimismo, no proporcionó la documentación que acredite la determinación de dicho importe, por lo expuesto se repara la operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953 por S/247 204,22».

Que por su parte, en la resolución apelada (foja 1080/vuelta) la Administración dejó constancia de forma expresa que el reparo radicaba en la causalidad de la operación; así indicó que: «... corresponde en esta instancia merituar y valorar las pruebas presentadas por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, a fin de sustentar la causalidad de las operaciones materia de reparo», «... a fin de acreditar la causalidad del gasto, el contribuyente presentó una relación con el detalle de los documentos presentados ...».

Que se aprecia de la apelada, que la Administración evaluó la documentación presentada por la recurrente concluyendo que «... si bien presentó documentos que evidenciarían la emisión de la factura reparada, el pago vinculado a dicho comprobante y algunas coordinaciones en relación a dicho pago; no presentó y/o exhibió documentación respecto a sus políticas comerciales o algún convenio y acuerdo contractual celebrado con la empresa IBM respecto del "traslado del incentivo económico a los canales de distribución" que alude, así como cualquier otra documentación que permita establecer de qué manera dicho beneficio se encuentra relación con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente de renta, de manera tal que resulte deducible el gasto vinculado a la Factura N°

Que contrariamente a lo alegado por la recurrente, el fundamento del reparo por gastos por operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953 por S/247 204,00, fue el mismo en el procedimiento de fiscalización que en instancia de reclamación, esto es, la causalidad del gasto derivado de la factura N° emitida por siendo que la referencia hecha en la apelada a la diversa documentación que pudo haberse presentado no añade ni modifica fundamento al reparo, constituyendo únicamente ejemplos de los medios probatorios que hubieran podido presentarse para acreditar la relación de causalidad de la factura N° con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente de renta.

Que no advirtiéndose un cambio de fundamento del reparo, carece de sustento la nulidad alegada por la recurrente por lo que corresponde desestimarla.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. Disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N° por S/645 615,00

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 666) se aprecia que la Administración reparó la disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N° por S/645 615,00 señalando como sustento lo consignado en el numeral 19 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y el ítem 2 del Resultado del Requerimiento N° y como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 633 y reverso), la Administración señaló que de la revisión del Libro Diario del ejercicio 2015, presentado en respuesta al punto 4 del Requerimiento N° verificó que la recurrente contabilizó en el «debe» de la cuenta 7011101 – Mercancías Manufacturadas Terceros, entre otros, el importe ascendente a S/645 615,00 correspondiente al asiento DNUMASIOPE NC-29005648, el que disminuyó los ingresos gravados del ejercicio 2015, por lo que le solicitó sustentar, contable, tributaria y documentariamente dicho importe.

Que en el Resultado del Requerimiento N° consta que en respuesta a lo solicitado la



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

recurrente proporcionó copia de las notas de crédito N° [redacted] emitidas a [redacted] por \$189 330,00 (S/645 615,30) y \$16 000,00, respectivamente, así como un reporte de la factura N° 001-0079315 por \$205 330,00 emitida a la empresa

Que en el numeral 19 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 615 y reverso) la Administración señaló que la nota de crédito N° [redacted] se encontraba vinculada con la Factura N° [redacted] pero que sin embargo la recurrente no esgrimió argumento alguno de por qué anuló la referida factura, ni proporcionó documentación que lo acredite, ni documentación adicional de la devolución de los bienes detallados en aquella o la refacturación de la operación; por lo que al no encontrarse debidamente documentada la disminución de ingresos anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE NC-29005648), observó el importe de S/645 615,30.

Que mediante el numeral 1.19 del punto 1 del Requerimiento N° [redacted] (foja 604/reverso), complementado por el Requerimiento N° [redacted], la Administración reiteró la observación efectuada solicitando a la recurrente que de tener una opinión en contrario la acreditara legal y documentariamente.

Que en respuesta la recurrente presentó por medios electrónicos los archivos en formato pdf denominados "1-FT001-0079315 E", "2- NC001-4918 CA", "3-NC001-4924 CA" y "4-OC15694 GMD" y un archivo en formato Excel denominado "NC 2015 – FISCALIZACIÓN SUNAT" (foja 256).

Que en el numeral 19 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 550 y 551), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y de su análisis establecido que la factura N° [redacted] fue anulada mediante las notas de crédito N° [redacted] que a través de los correos electrónicos la recurrente y [redacted] coordinaron la emisión de la Orden de Compra N° [redacted] todos ellos de 23 de noviembre de 2015; que la factura N° [redacted] se emitió el 25 de noviembre de 2015 en atención a la Orden de Compra N° [redacted] y que en dicha factura se consignó «O/C15694» y «GR/001-38910» y que las notas de crédito N° [redacted] se emitieron el 24 y 31 de diciembre de 2015, respectivamente, precisando que ambas notas de crédito llevan el sello de recepción de

Que indicó que de acuerdo con lo señalado precedentemente la atención de la Orden de Compra N° [redacted] se realizó mediante la factura N° [redacted] siendo trasladados los bienes mediante Guía de Remisión N° [redacted] y que si bien las notas de crédito N° [redacted] tenían un sello de recepción de la empresa [redacted] este acreditaba la recepción de los referidos documentos, más no que los bienes trasladados con la guía de remisión N° [redacted] hayan retornado al domicilio de la recurrente; por lo que observó la operación anotada en el asiento contable N° (DNUMASIOPE) NC-29005648, referido a la Nota de Crédito N° [redacted] por S/645 615,30.

Que mediante el ítem 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° [redacted] (fojas 510 a 512) emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones y observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, indicando que de considerarlo necesario podía presentar sus descargos por escrito adjuntado la documentación correspondiente.

Que a través del ítem 2 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 504), la Administración señaló que en el escrito de 19 de noviembre de 2020 (fojas 100 a 108) presentado en respuesta al Requerimiento N° [redacted] la recurrente no esgrimió argumento ni documentación alguna respecto a la observación efectuada, por lo que mantuvo el reparo formulado.

¹ Cabe indicar que a través del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 596 y 597) la Administración señaló que con posterioridad a la notificación del anotado requerimiento se suscitaron circunstancias extraordinarias –se declaró el Estado de Emergencia Nacional que dispuso el aislamiento social obligatorio a partir del 16 de marzo de 2020 y que determinó la expedición de decretos de urgencia que suspendieron el cómputo de los plazos del inicio y tramitación de los procedimientos administrativos– que imposibilitaron el ejercicio de las facultades de fiscalización e impidieron que se efectuaran las acciones relacionadas al cumplimiento de dicho acto administrativo a la fecha de su vencimiento, por lo que emitió el Requerimiento N° [redacted] a efectos de complementar y/o modificar el Requerimiento N° [redacted] respecto de los plazos, formas y condiciones de entrega de la información y/o documentación requerida.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, determinándose el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que según el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012 que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera, entre otros, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado.

Que en ese sentido, en la Resolución N° 06029-3-2014 se ha indicado, respecto de la emisión de las notas de crédito por motivo de devolución de bienes, que resulta necesario que se acredite la devolución de los bienes con documentos tales como las guías de remisión que sustentan el traslado de la mercadería desde las instalaciones del cliente hasta los almacenes del proveedor o documentos que prueben el ingreso de los bienes al almacén del proveedor.

Que asimismo, tal como se ha señalado en la Resolución N° 04289-8-2015, en atención a lo previsto por el artículo 62 de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el artículo 35 del reglamento de la citada ley, así como a criterios jurisprudenciales respecto del Registro de Inventario Permanente Valorizado, se considera que este refleja el inventario que se ha practicado en forma permanente, en orden y actualizado. En similar sentido, en las Resoluciones N° 08311-3-2001 y 01398-3-2003 se ha establecido que en el Registro de Inventario Permanente Valorizado se anota el ingreso y salida de existencias (mercaderías, suministros, materias primas, etc.), así como sus respectivas valorizaciones; es decir, el movimiento de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entradas y salida de bienes. Además, en la Resolución N° 01562-2-2004 este Tribunal indicó que el referido registro, 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 con la documentación sustentatoria respectiva: partes de ingreso a almacén, notas de pedido, guías de remisión, facturas de compra y venta, entre otros.

Que con la finalidad de acreditar la anulación de la factura N° _____ mediante la nota de crédito N° _____ la recurrente presentó los siguientes medios probatorios:

- Orden de Compra N° _____ emitida por _____ de 23 de noviembre de 2015, por concepto de 1 000 "Kaspersky Endpoint Security for Business – Select – Base 3 year" y 1 000 "WinSvrStd 2012R2 SNGL OLP NL Acdmc 2Proc" por valor de venta de \$205 330,00 (fojas 250 y 251)
- Correos electrónicos de 23 de noviembre de 2015, cursados entre personal de la empresa cliente GMD S.A. a personal de la recurrente en relación con la Orden de Compra N° _____ (fojas 246 a 249)
- Factura N° _____ de 25 de noviembre de 2015, emitida por la recurrente a _____ por concepto de 1 000 "Kaspersky Endpoint Security for Business – Select – Base 3 year" y 1 000 "WinSvrStd 2012R2 SNGL OLP NL Acdmc 2Proc" por valor de venta de \$205 330,00, la que como referencia consigna la Orden de Compra N° _____ y la Guía de Remisión N° _____ (foja 254)
- Control administrativo de las Notas de Crédito N° _____ (fojas 252 y 253).



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

- Reportes de la factura N° y las notas de crédito N° (fojas 394, 395 y 397).

Que de la evaluación de la documentación presentada se tiene que da cuenta del requerimiento de compra de bienes por parte de de la venta de determinados bienes de la recurrente a tal empresa y de la emisión de notas de crédito con las que se habría anulado dicha operación, sin embargo los medios probatorios presentados no acreditan la devolución de los bienes desde las instalaciones del cliente hasta los almacenes de la recurrente (proveedor), no obstante haberse emitido la guía de remisión N° con la que se trasladaron los indicados bienes con ocasión de su venta a las instalaciones del cliente.

Que sin embargo, la recurrente no proporcionó documentación adicional, como guías de remisión por el retorno de los bienes, partes de ingreso a almacén u otra documentación, que acreditara fehacientemente la devolución de los bienes e ingreso de la mercadería al almacén de la recurrente y, consecuentemente, la anulación de la operación de venta contenida en la factura N° por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que la nota de crédito se encuentra vinculada a una compra y una venta del producto Microsoft (WinSvrStd 2012R2 SNGL OLP NL ACDMC 2Proc.) respecto del cual sostiene en su apelación (foja 1065) que en el extracto del Libro Electrónico Kardex 2015 se apreciarían tres asientos contables en los que se visualiza la anotación de la entrada por compra, salida por venta y el tercer asiento, del 31 de diciembre de 2015, referido al registro de la devolución del producto NC-29005648 a su almacén por el que se emitió la nota de crédito N° cabe indicar que conforme a la jurisprudencia glosada tales registros requieren estar sustentados en los documentos fuentes que les sirven de respaldo, como son, en el presente caso y para la devolución de los bienes, partes de ingreso a almacén y/o guías de remisión que acreditaran el retorno de las mercaderías que fueron trasladadas a con ocasión de su venta, extremo que no ha sido probado, por lo que no habiéndose acreditado la devolución de los bienes la anotación en el mencionado libro Kardex no resulta suficiente para desvirtuar el reparo.

Que con relación a que existiría una duplicidad en el reparo a la Nota de Crédito N° emitida por S/645 615,30 y con un costo vinculado de S/632 984,88, el que estaría incluido dentro del reparo al costo de ventas en exceso por S/4 368 149,62 que fue aceptado durante el procedimiento de fiscalización, alegando, además, que aceptar el reparo al costo de ventas vinculado a la nota de crédito y reparar al mismo tiempo la disminución del ingreso originado en la emisión de dicho documento es contradictorio, corresponde indicar que conforme se aprecia del cuadro que detalla el contenido del Registro de Inventario Permanente Valorizado (Kardex), incluido en el ítem 8 del Resultado del Requerimiento N° (foja 489), el exceso de costo determinado por la Administración provino de la diferencia entre el total de costo de ventas del ejercicio 2015 anotado en el mencionado registro, ascendente a S/166 816 728,38, y el costo de ventas consignado por la recurrente en la casilla 464 de su declaración jurada anual del ejercicio 2015 – PDT 702 N° ascendente a S/171 184 878,00, lo que hizo el exceso ascendente a S/4 368 149,62, conforme se muestra a continuación:

KARDEX			
TIPO DE OPERACIÓN	INGRESOS	SALIDAS	MOVIMIENTO
01-VENTA NACIONAL	0,00	-205367784,66	-205 367784,66
02-COMPRA NACIONAL	83 392 764,35	0,00	83 392 764,35
16-SALDO INICIAL	13 447 451,15	213,18	13 447 237,97
18-IMPORTACIÓN	99 265 706,34	0,00	99 265 706,34
24-ENTRADA POR DEVOLUCIÓN DEL CLIENTE	38 551 056,28	0,00	38 551 056,28
25-SALIDA POR DEVOLUCIÓN AL PROVEEDOR	0,00	15 149 393,14	15 149 393,14
91-OTROS 1	1 804 508,59	6 162 813,74	-4 358 305,15
TOTAL	236 461 486,71	226 680 204,72	9 781 281,99
COSTO DE VENTA			166 816 728,38

DETALLE	IMPORTE
COSTO DE VENTA SEGÚN D/J – CASILLA 464	171 184 878,00



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

(-) COSTO DE VENTA – KARDEX	166 816 728,38
EXCESO DEL COSTO DE VENTA	4 368 149,62

Que ahora bien, conforme se verifica del referido cuadro el total del costo de ventas anotado en el Kardex incluye las operaciones por "24-ENTRADA POR DEVOLUCION DEL CLIENTE" que considera un importe de S/38 551 056,28, el que según lo señalado por la recurrente incluye el costo de ventas de la nota de crédito en comentario ("*...en el extracto del Libro Electrónico Kardex 2015 se aprecian tres asientos contables en los que se visualiza la anotación de la entrada por compra, salida por venta y el tercer asiento, del 31 de diciembre de 2015, referido al registro de la devolución del producto ...*"), de donde se establece que no existe duplicidad ni contracción alguna en el reparo al costo de ventas formulado por la Administración y aceptado por la recurrente y el presente reparo por disminución de ingresos mediante Nota de Crédito N° por lo que no resulta amparable el alegato de la recurrente.

Que con relación a que la Administración no ha verificado si las operaciones han sido anuladas ni ha realizado cruces de información, de conformidad con los principios de verdad material e impulso de oficio, lo que le permitiría concluir que el reparo bajo examen está formulado sobre base presunta, se debe señalar que es con base en la propia documentación (factura y notas de crédito) aportadas por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° –a través del cual se le solicitó sustentar, contable, tributaria y documentariamente la contabilización en el «debe» de la cuenta 7011101 – Mercancías Manufacturadas Terceros, entre otros, el importe ascendente a S/645 615,00 correspondiente al asiento DNUMASIOPE NC-29005648, con el que disminuyó los ingresos gravados del ejercicio 2015– que la Administración estableció que la nota de crédito N° entre otra, anulaba la factura N° 001- , por lo que el reparo no constituye una determinación presunta, como alega la recurrente, correspondiéndole a ella, conforme le fue requerido a través de los Requerimientos N° sustentar la devolución de los bienes a fin de acreditar la anulación contable operada, no resultando de aplicación el criterio establecido en la Resolución N° 466-3-2020, en tanto en el presente caso la recurrente no proporcionó la documentación pertinente para acreditar la anulación de la operación, contrario a lo ocurrido en el caso a que se contrae dicha resolución.

Que con relación a que la Administración se encontraba obligada a realizar el correspondiente cruce de información a fin de verificar si la operación fue anulada, cabe indicar que tal argumento no resulta atendible, toda vez que le correspondía a la recurrente sustentar la anulación que se reflejaba de las notas de crédito y la factura emitidas y, además, de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros. En ese sentido, no se advierte en la actuación de la Administración en el presente procedimiento de fiscalización, un quebrantamiento al principio de verdad material, por lo que no resultan aplicables la Casación N° 563-2015 y la Resolución N° 08716-10-2017 invocadas por la recurrente.

2. Comisiones a las empresas

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 666), se aprecia que la Administración reparó los gastos por comisiones a por S/1 090 092,00 y S/774 622,00, respectivamente, señalando como sustento lo detallado en los literales a) y b) del numeral 2.1 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N°, los ítems 3 y 4 del Resultado del Requerimiento N° y como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 632/reverso a 633/reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la causalidad, fehaciencia, devengo y utilización de medios de pago, entre otras, del gasto anotado en los asientos contables (DNUMASIOPE) N° 11-450038732 por S/1 090 092,45 y (DNUMASIOPE) N° 11-450039012 por S/774 622,34, para lo cual, debía exhibir y/o presentar comprobantes de pago originales (facturas, boletas de venta, recibos por honorarios, entre otros, y de corresponder, sus ajustes mediante notas de crédito y notas de débito), guías de remisión, declaraciones de importación (liquidaciones de cobranza relacionadas), agregando que los comprobantes de pago debían estar sustentados, de ser el caso y cuando el tipo de operaciones lo amerite, mediante contratos, informes, órdenes de compra, órdenes de servicio, asientos contables, documentación



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

sustentatoria del ingreso de existencias al almacén, sistema de control de bienes y servicios, y demás documentación sustentatoria que acredite cada una de dichas operaciones, teniendo en cuenta lo señalado en los literales a) al k) del anotado punto.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 615/vuelta) consta que en respuesta a lo solicitado la recurrente proporcionó diversa documentación, tales como copias de facturas, contratos, correos, entre otros documentos.

Que en los numerales 1 y 2 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 613 y reverso), la Administración señaló de la verificación de la documentación presentada por la recurrente, que la factura N° fue emitida por por S/1 090 092,45 por «Comisión por Negocio Oracle, Licitación Pública OEFA – LP N003-2015-OEFA/CE según Factura Nexsys N° 001-79140»; que la recurrente no presentó la factura N° sino un reporte, del cual verificó que fue emitida a la mencionada entidad, por un valor de venta de S/3 811 206,49, por la adquisición de una base de datos Oracle al en virtud de la Licitación N° y que del documento denominado «Cálculo de Comisión al Canal por Venta Directa» fue emitido por S/1 090 092 por comisión al canal, el que representaba el 28.06% del valor de venta de la factura N°

Que también indicó que la factura N° fue emitida por Inversiones Ancona S.A.C. por S/774 622,34 por «Intermediación Comercial, Licitación Pública N° – Contrato N° pago por el 90% del monto del contrato» y que en el documento sin nombre en el que se detalla el devengo de los ingresos y los importes de las comisiones de los ejercicios 2015 y 2016, la recurrente señaló que el importe de la factura 001-054619 emitida por por S/774 622,34 es parte del importe total del «margen bruto del canal» y que el saldo se encuentra en la factura N° 001-219 de 2 de mayo de 2016 por S/344 776,64.

Que agregó que la recurrente no presentó documentación de fecha cierta que acreditara las comisiones pagadas por las facturas N° de de relacionadas con las facturas N° emitidas al OEFA y a la Superintendencia Nacional de Migraciones; por lo que observó las operaciones contabilizadas en los asientos contables (DNUMASIOPE) N° 11-450038732 y (DNUMASIOPE) N° 11-450039012, por S/1 090 092,45 y S/774 622,34.

Que mediante los numerales 2.1.1 y 2.1.2 del punto 2 del Requerimiento N° (fojas 603 y 604/reverso), complementado por el Requerimiento N° la Administración reiteró las observaciones efectuadas solicitando a la recurrente que de tener una opinión en contrario la acreditara legal y documentariamente.

Que en respuesta (foja 245) la recurrente presentó, por medios electrónicos, archivos en formato pdf referidos a facturas, boletas de detracción, vouchers contables, cálculos de comisiones, contratos, cartas, correos de coordinación.

Que en los literales a) y b) del numeral 1 del rubro III del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 542 a 546), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, señalando que las facturas N° emitida por emitida por señalaban como motivo de su emisión «Comisión por negocio Oracle, Licitación Pública OEFA – LP NA según factura Nexsys Nro. e «Intermediación Comercial, Licitación Pública N° – Contrato N° MIGRACIONES-GG pago por el 90% del monto del contrato», respectivamente, y que con relación a los motivos de la emisión de los indicados documentos la recurrente proporcionó, entre otros, el Contrato N° - Adquisición de base de datos Oracle, Licitación Pública N° (Primera Convocatoria) y el Contrato N° de cuya evaluación estableció que las partes intervinientes en estos eran, de un lado, el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA y la Superintendencia Nacional de Migraciones, respectivamente, y, del otro, los consorcios Evotech en



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

calidad de contratistas y que tales contratos eran el resultado de las adjudicaciones de las buena pro de las Licitaciones Públicas N° (Primera Convocatoria) y otorgadas por los Comités Especiales a los contratistas el 14 de octubre y 26 de agosto de 2015, respectivamente. Agregó que la recurrente también presentó los contratos de consorcio suscritos con los que se firmaron para la suscripción de los contratos derivados de las buena pro de las licitaciones públicas antes indicadas. Agregó que los importes de las comisiones facturadas correspondían a una parte de las operaciones detalladas en las facturas N° emitidas por la recurrente a las entidades públicas antes señaladas. Concluyó señalando que al no haberse acreditado que las comisiones detalladas en las facturas N° correspondieran a gastos por comisiones vinculados con ingresos de la recurrente, toda vez que de la documentación presentada tales gastos se encontraban relacionados a operaciones realizadas por los consorcios, reparó las operaciones anotadas en los asientos contables (DNUMASIOPE) N° 11-450038732 y (DNUMASIOPE) N° 11-450039012, por S/1 090 092,45 y S/774 622,34.

Que mediante los ítems 3 y 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 510 a 512), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones y observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, indicando que de considerarlo necesario podía presentar sus descargos por escrito adjuntado la documentación correspondiente.

Que en respuesta, a través de los puntos 3 y 4 del escrito de 19 de noviembre de 2020 (fojas 104 a 106), la recurrente indicó que adjuntaba los contratos firmados con los que acordaron que quedarán sin efecto las distribuciones anteriores y acordaron una nueva distribución considerando la naturaleza de las operaciones que es de venta de su parte como mayorista a las mencionadas empresas que son sus distribuidores. Agregó que la participación en los negocios que les correspondió a la facturaron como «comisión» que es el término que regularmente usa dado en operaciones del distribuidor donde factura el mayorista. Agregó que tal figura es usual y se denomina comisión venta directa.

Que en los ítems 3 y 4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 498 a 504), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no presentó documentación adicional a efectos de desvirtuar la observación formulada, no obstante haber señalado que presentaba los contratos de comisiones firmados con los consorcios reiteró que según lo establecido en el Resultado del Requerimiento N°

se adjudicaron las Licitaciones Públicas N° (Primera Convocatoria) y siendo estas entidades sujetas a derechos y obligaciones, según lo dispone la Ley General de Sociedades y las normas tributarias aplicables al presente caso, siendo una de las partes que conforman los consorcios las empresas e respecto de las operaciones con los organismos OEFA y MIGRACIONES, consecuentemente, tales empresas no tienen la calidad de comisionistas de la recurrente respecto de las referidas operaciones, por lo que mantuvo los reparos detallados en asientos contables N° 11-450038732 y 11-450039012, por S/1 090 092,45 y S/774 622,34.

Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 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.

Que por su parte, el artículo 14 de la mencionada ley dispone que son contribuyentes del impuesto, entre otras, las personas jurídicas, considerándose como tales, entre otras, a las sociedades anónimas constituidas en el país (inciso a). Asimismo, el cuarto párrafo del citado artículo establece que en el caso de las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5 y 6 de dicho artículo; comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

que las integran o que sean parte contratante.

Que de acuerdo con el artículo 29 de la referida norma, las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafo del artículo 14 de la ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares. Igual regla se aplicará en el caso de pérdidas aun cuando ellas no hayan sido cargadas en dichas cuentas.

Que conforme a los párrafos cuarto al sexto² del artículo 65 de la Ley del Impuesto a la Renta, las sociedades irregulares previstas en el artículo 423 de la Ley General de Sociedades, entre otros, consorcios, perceptores de rentas de tercera categoría, deberán llevar contabilidad independiente de las de sus socios o partes contratantes. Sin embargo, tratándose de contratos en los que por la modalidad de la operación no fuera posible llevar la contabilidad en forma independiente, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones, o de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo en ambos casos, solicitar autorización a la SUNAT, quien la aprobará o denegará en un plazo no mayor a quince días. De no mediar resolución expresa, al cabo de dicho plazo, se dará por aprobada la solicitud. Quien realice la función de operador y sea designado para llevar la contabilidad del contrato, deberá tener participación en el contrato como parte del mismo. Tratándose de contratos con vencimiento a plazos menores a 3 años, cada parte contratante podrá contabilizar sus operaciones o, de ser el caso, una de ellas podrá llevar la contabilidad del contrato, debiendo a tal efecto, comunicarlo a la SUNAT dentro de los 5 días siguientes a la fecha de celebración del contrato.

Que según el artículo 18 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, para efecto del artículo 29 de la Ley, las sociedades, entidades y los contratos de colaboración empresarial a que se refiere el último párrafo del artículo 14 de la Ley, atribuirán sus resultados a las personas jurídicas o naturales que las integran o que sean parte contratante al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero. La atribución se realizará en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, el cual deberá ser puesto en conocimiento de la SUNAT al momento de la comunicación o solicitud para no llevar contabilidad independiente. Si con posterioridad se modificara la participación de las partes o integrantes, dicha situación se deberá comunicar a la SUNAT dentro de los 5 días hábiles siguientes de efectuada la referida modificación.

Que el artículo 438 de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que según el artículo 445 de la misma norma, mediante el contrato de consorcio, dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, manteniendo cada una su propia autonomía. Corresponde a cada miembro del consorcio realizar las actividades propias del consorcio que se le encargan y aquéllas a que se ha comprometido, Al hacerlo, debe coordinar con los otros miembros del consorcio conforme a los procedimientos y mecanismos previstos en el contrato.

Que el artículo 448 señala que el contrato de consorcio deberá establecer el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio; de no hacerlo, se entenderá que es en partes iguales.

Que en la Resolución N° 06319-10-2018, entre otras, se ha establecido que cuando se celebra un contrato de consorcio, las partes intervinientes unen esfuerzos para participar activamente en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico, sin que esto implique la creación de una persona jurídica distinta y separada de los contratantes, por lo que sólo existe un contrato que regula las relaciones y responsabilidades que surgen de este así como los derechos que corresponden a cada

² Párrafo sustituido por el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 979, publicado el 15 marzo 2007, el mismo que de conformidad con su Primera Disposición Complementaria Final entrará en vigencia a partir del 1 de enero 2008.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

una de las partes, el régimen y los sistemas de participación en los resultados del consorcio, entre otros.

Que de las normas y criterio antes señalado, se tiene que los consorcios que no lleven contabilidad independiente no son contribuyentes del Impuesto a la Renta, debiendo atribuir los resultados que obtengan, entre otras, a las personas jurídicas que las integran al cierre del ejercicio gravable o al término del contrato, lo que ocurra primero, en función a la participación establecida en el contrato o en el pacto expreso en el que acuerden una participación distinta, la que deberá ser puesta en conocimiento de la SUNAT.

Que asimismo, la relación de participación entre los miembros que integran un consorcio es de carácter activo y directo de cada uno de cara al negocio o empresa que emprendan y no así una relación de un miembro del consorcio en favor del otro u otros.

Que con la finalidad de acreditar la vinculación de las comisiones pagadas a con la generación de rentas gravadas, la recurrente presentó, los siguientes medios probatorios:

- Correos de fechas diversas entre el personal de la recurrente, e Inversiones (fojas 824 a 833, 799 a 806).
- Contrato de consorcio, de 21 de octubre de 2015, celebrado por la recurrente y (fojas 842 a 847).
- Contrato de consorcio, de 18 de setiembre de 2015, celebrado entre la recurrente e (fojas 815 a 820).
- Contrato N° – Adquisición de Base de Datos Oracle – Licitación Pública N° OEFA/CE (Primera Convocatoria), celebrado por el OEFA y el de fecha 30 de octubre de 2015 (fojas 835 a 841).
- Contrato N° – Adquisición de infraestructura tecnológica para la implementación del sistema de información adelantada de pasajeros, celebrado por la Superintendencia Nacional de Migraciones y el de fecha 14 de octubre de 2015 (fojas 810 a 814).
- Contrato comercial de pago de comisión de negocio, de 5 de noviembre de 2015, celebrado por la recurrente y (fojas 848 y 849).
- Contrato comercial de pago de comisión de negocio, de 15 de octubre de 2015, celebrado por la recurrente (fojas 821 y 822).
- Facturas N° de 15 y 30 de diciembre de 2015, respectivamente, emitidas por concepto de «Comisión por negocio ORACLE, Licitación Pública OEFA – según factura de NEXSYS Nro. e «Intermediación Comercial, Licitación Pública N° 002-2015 MIGRACIONES – Contrato N° pago por el 90% del monto del contrato» (fojas 393 y 337).
- Factura N° cuyo contenido es ilegible, y reportes de las factura N° emitidas por la recurrente al OEFA y a la Superintendencia Nacional de Migraciones, de 12 de noviembre y 31 de diciembre de 2015, respectivamente, con el detalle de la infraestructura tecnológica transferida (fojas 233 a 235 y 165 a 176).
- Cálculo de comisión al canal por venta directa – factura N° (foja 834).
- Formato de Costeo y Control facturación Directa (foja 330).
- Factura N° , emitida por Oracle del Perú a la recurrente (foja 988).
- Factura N° emitida por Inversiones Ancona a la recurrente (foja 977).



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

- Reportes de Comprobantes Electrónicos N° emitidos por a la recurrente (fojas 970 a 974), reportes de ingreso a almacén (fojas 946 a 969) y reportes de asientos del Libro diario de la recurrente (fojas 943 a 945).
- Guías de Remisión Remitente N° (fojas 934 a 942).
- Reportes de ingreso a almacén por facturas de proveedores Microsoft, Kaspersky, Red Hat Inc Canada, Sistemas Oracle y Hewlett Packard (fojas 928 a 933).
- Reportes de anotaciones contables (fojas 919 a 927).
- Reportes de ingreso a almacén (986 a 988/vuelta, 946 a 969 y 928 a 933).

Que constan en autos los correos electrónicos siguientes cursados entre la recurrente y

- De 10 de agosto de 2015, cursados entre personal de la recurrente y de respecto a la publicación de la contratación de Adquisición de base de datos Oracle efectuada por el OEFA, en la que indican que es la oportunidad que han estado manejando con dicha entidad (fojas 824 y 825).
- De 19 de agosto de 2015, cursados entre personal de la recurrente, en los que se refieren a los «miembros del Comité» y expresan la cercanía con estos, así indican que «... es de logística, es leal a [...], si alineamos a [...], la alineamos a ella también. Ahí conversa con Jair para que nos apoyen. [...] es del área usuaria, esta alineada con [...], trabajan de la mano varios temas y piensan similar. [...] es quien trabaja con [...], por ahí no hay riesgo, [...] lo tiene controlado» (foja 826).
- De 28 de setiembre de 2015, cursado por de la recurrente, en la que le indica que puso al día el cuadro de experiencia eliminando los montos de órdenes de compra que no se refieran a base de datos y sus módulos, faltándoles acreditar un cierto monto en soles de experiencia, por lo que le planteaba un plan de acción al respecto, distribuyéndose las acciones a realizar (foja 828).
- De 5 de octubre de 2015, cursado por de la recurrente, en la que coordina la disponibilidad para la fecha indicada para la firma de la propuesta OEFA, indicándole que están gestionando la vigencia de poder y copia literal de Nexsys (foja 829).
- De 14 de octubre de 2015, cursado por a un funcionario del OEFA, con copia a de la recurrente, en la que le señala que en dicha fecha quedó consentida la buena pro en favor del para el proceso LP N° por lo que estaban alistando la documentación para la firma del contrato y pedía su validación para pedir al banco la emisión de las cartas fianzas, para lo cual le adjuntaba un cuadro con los montos, duración, intitulado de las cartas, considerando como fecha para la firma del contrato el 26 de octubre de 2015 (foja 830).

Que conforme se desprende de los correos glosados, desde la fecha en que se hizo pública la convocatoria para la licitación del OEFA, tanto la recurrente como coordinaron y participaron de manera conjunta y directa de cara a dicho negocio, no evidenciándose de tales correos el que una de ellas negociara la información de la mencionada convocatoria (para la Adquisición de base de datos Oracle efectuada por el OEFA) –la que además correspondió a una licitación pública de acceso masivo– frente a la otra a cambio de una comisión por el acceso a dicho negocio.

Que asimismo, constan los correos siguientes cursados entre la recurrente e

- De 30 de octubre de 2015, cursado entre el personal de la recurrente dando cuenta de haber recibido la factura de HP por la orden de compra relacionada al cliente Inversiones Ancona – Migraciones y una respuesta de la misma fecha en la que la gerente de operaciones y logística de la recurrente precisa que no habrá factura al cliente hasta el mes de diciembre (foja 800).
- De 13 de enero de 2016, cursado entre el personal de la recurrente, con el que derivan la consulta sobre



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

el pago de la factura N° (foja 801).

- De 18 de enero de 2016, del gerente de producto HP de la recurrente a personal de ventas de Inversiones Ancona, indicándoles que estaba pendiente la remisión, de parte de estos, de una factura para poder facturar el 10% pendiente del negocio a Migraciones, reiterado mediante correo del 19 de enero de 2016 (foja 802).
- De 19 de enero de 2016, de personal de ventas de Inversiones Ancona a la recurrente, confirmando la facturación pendiente a Migraciones y a la recurrente e indicando que estaban a la espera del abono de su factura, ya que la institución ya había realizado el pago (foja 803). En respuesta, mediante correo de la misma fecha la recurrente solicita un plazo para efectivizar el abono al estar revisando y cuadrando la facturación por marcas (foja 804). Cabe indicar que mediante correos del 25 y 26 de enero de 2016 Inversiones Ancona reitera el pedido para el pago de su factura (fojas 804 a 806).
- De 26 de enero de 2016, cursado entre el personal de la recurrente, dando instrucciones para el pago de un importe a cuenta a Inversiones Ancona respecto a su factura N° (foja 806).

Que de los correos glosados, solo se aprecia la demanda de pago de la factura N° –emitida por «Intermediación Comercial, Licitación Pública N° – Contrato N° pago por el 90% del monto del contrato»– no advirtiéndose del tenor de ellos algún tipo de negociación respecto a facilitar la información de la licitación pública convocada por la Superintendencia Nacional de Migraciones a cambio de una comisión.

Que también obran en autos los contratos de consorcio, de 18 de setiembre y 21 de octubre de 2015, celebrados por la recurrente con respectivamente, en los que se acuerda que las partes celebran los referidos contratos de consorcio para la suscripción de los contratos derivados de las buena pro de las Licitaciones Públicas N°

(Primera Convocatoria) para la «Adquisición Infraestructura Tecnológica para la Implementación del Sistema de Información Adelantada de Pasajeros» y la «Adquisición de Base de Datos Oracle», respectivamente, convocados por la Superintendencia Nacional de Migraciones y el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA; precisando que las consorciadas se obligaban mutuamente a participar en forma activa y directa en dichos negocios con el propósito de obtener el beneficio económico común descrito en las cláusulas primera, ascendente a S/5 980 120,00 y S/4 926 372,45, respectivamente.

Que en las cláusulas segunda se establece que la duración de los contratos de consorcio sería desde su firma hasta la finalización de los negocios descritos en las cláusulas primera y no tendrían un plazo mayor de uno y dos años, respectivamente.

Que en las cláusulas quinta las consorciadas acuerdan designar, en un caso, a y, en el otro, a la recurrente como operadores de los consorcios, precisando, en ambos casos, que las partes acordaron que para efectos tributarios los contratos tendrían contabilidad centralizada en la recurrente, siendo esta la que emitiría las facturas a las entidades.

Que de acuerdo a las cláusulas séptima la responsabilidad que asumen las consorciadas frente a las entidades es solidaria respecto de la correcta y buena ejecución de los contratos.

Que mediante las cláusulas octava, novena, décima y décimo primera, las partes acuerdan que el órgano supremo de las asociaciones serían las Juntas de Consorciados, las que decidirían sobre la disolución de los consorcios y sobre cualquier otra decisión de importancia para los consorcios, siendo que los acuerdos tomados por estas serían ejecutados por los operadores; entre las facultades y atribuciones de los operadores se indica el cobrar en forma directa y en representación de los consorcios las sumas que se abonen producto de la suscripción de los contratos derivados de las buena pro de las Licitaciones Públicas N° (Primera Convocatoria), así como distribuir entre las consorciadas las ganancias y/o pérdidas de los negocios contenidos en las cláusulas primera.

Que mediante las cláusulas décimo quinta las consorciadas designan a los representantes comunes de los consorcios para suscribir en nombre de estos los contratos con las entidades.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

Que de las cláusulas expuestas se verifica la voluntad de las consorciadas de llevar adelante de manera conjunta y de participar en forma activa y directa en los negocios relativos a las Licitaciones Públicas N° convocadas por la Superintendencia Nacional de Migraciones y el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA, acordando expresamente que la recurrente e Inversiones Ancona, en su calidad de operadores, cobrarían en representación de los consorcios las sumas resultantes de los negocios antes señalados y que distribuirían las ganancias y/o las pérdidas resultantes de estos entre los consorciados; acuerdos que se condicen con la naturaleza del contrato de consorcio recogido en el artículo 445 de la Ley General de Sociedades.

Que ahora bien, mediante las cláusulas cuarta de los contratos de consorcio antes referidos, las partes acordaron que su participación en los consorcios sería del 50% cada uno, estableciendo como aportes a los consorcios lo siguiente:

Adquisición de Base de Datos Oracle – Licitación Pública N°	
OBLIGACIONES NEXSYS	Porcentaje
Venta de licencias de software para base de datos de acuerdo a especificaciones técnicas objeto de la convocatoria	49%
Obligaciones inherentes al correcto desempeño del consorcio tanto económicos, financieros, administrativos, facturar a nombre del consorcio	1%
OBLIGACIONES	
Venta de licencias de software para base de datos de acuerdo a especificaciones técnicas objeto de la convocatoria	11%
Implementación, soporte y capacitación de acuerdo a las especificaciones técnicas objeto de la convocatoria	39%
Adquisición de infraestructura tecnológica para la implementación del sistema de información adelantada de pasajeros – Licitación Pública N°	
OBLIGACIONES	Porcentaje
Proveer el hardware	20%
Proveer el licenciamiento	25%
Emisión de facturas	5%
OBLIGACIONES	
Proveer cursos, capacitaciones, certificaciones	20%
Proveer el hardware	5%
Proveer el servicio de configuración Oracle	20%
Gestión administrativa	5%

Que asimismo, en las cláusulas décimo tercera de los contratos, las partes reconocieron que eran responsables por el cumplimiento de cada una de las obligaciones pactadas con las entidades públicas y que les correspondían los efectos administrativos y contractuales de dicho cumplimiento, según la participación y aportes de cada una.

Que obran en autos, los contratos N° _____ celebrado por la Superintendencia Nacional de Migraciones y el OEFA celebrado por el OEFA y el _____ en cuyas cláusulas primera se indica que el 26 de agosto y 14 de octubre de 2015 los Comités Especiales adjudicaron la buena pro de las Licitaciones Públicas N° _____ (Primera Convocatoria) convocados por la Superintendencia Nacional de Migraciones y el Organismo de Evaluación y Fiscalización Ambiental – OEFA, respectivamente, a los referidos consorcios; siendo que de acuerdo a las cláusulas segunda de los mencionados contratos el objeto de estos es, de un lado, la Adquisición de infraestructura tecnológica para la implementación del sistema de información adelantada de pasajeros y, de otro, la Adquisición de Base de Datos Oracle por montos ascendentes a S/5 980 120,00 y S/4 926 372,45, correspondiendo indicar que en el caso del contrato N° _____ comprendía la prestación principal por S/4 733 919,64 y accesoria consistente en soporte técnico por S/38 096,19 y capacitación por S/154 356,62 (S/192 452,81).

Que de acuerdo a las cláusulas cuarta, las entidades se obligaron a pagar las contraprestaciones a los consorcios³, mientras que conforme a las cláusulas séptima los consorcios entregaron a la suscripción de

³ Contratistas en los términos de los aludidos contratos.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

los contratos las respectivas garantías (solidarias, irrevocables, incondicionales y de realización automática) a favor de las entidades por el fiel cumplimiento de los contratos, por los montos, conceptos y plazos que se indican en ellos.

Que conforme se desprende de las cláusulas glosadas, fueron los consorcios conformados por la recurrente y en un caso, e Inversiones Ancona, en otro, –y no la recurrente a título individual– los que se adjudicaron la buena pro de las licitaciones públicas para la adquisición de infraestructura tecnológica y base de datos, habiendo sido tales partes contractuales las que suscribieron los contratos con las entidades públicas convocantes de tales procesos de adquisición y, en consecuencia, las que como consorcios asumieron las obligaciones y derechos derivados de tales contratos –entre estos últimos, el recibir el pago de las contraprestaciones acordadas, cuyas ganancias y/o pérdidas serían distribuidas en partes iguales por las consorciadas– lo que, además, se adecuaba a lo pactado por aquellas en sus respectivos contratos de consorcio y, a su vez, a la actuación de estas en los procesos de selección previos.

Que con ocasión de la presentación de su recurso de apelación, de 21 de setiembre de 2021, la recurrente presentó los contratos comerciales⁴ de pago de comisión de negocio, de 15 de octubre y 5 de noviembre de 2015, celebrados por ella e , respectivamente, en los que se señala (cláusula 2) que las mencionadas empresas declararon ante la recurrente la oportunidad de los negocios con la Superintendencia Nacional de Migraciones y el OEFA, vinculados a la venta de productos de tecnología, los que superaban la línea de crédito que esta les había otorgado, habiéndole solicitado aquellas la actualización de dichas líneas de crédito y que luego de un estudio la recurrente determinó que las líneas en cuestión serían insuficientes para atender los negocios derivados de las Licitaciones Públicas N° razón por la cual acordaron que «... si esta operación llegara a realizarse, y dado que no maneja una línea de crédito suficiente para atender este negocio, éste se realizará bajo la modalidad de consorcio entre . Por este motivo reconocerá a una Comisión por venta directa en reconocimiento a su declaración de Oportunidad de negocio. Se declara que los productos requeridos por La Licitación son comercializados por y que la modalidad de venta directa es una forma de comercialización para casos de límites en la capacidad de crédito de los canales de distribución de los mayoristas. Así como también la modalidad de consorcio en ventas al estado con facturación de es una modalidad de operación comercial cuando el cliente es el estado y cuando el distribuidor no califica con línea de crédito suficiente para atender determinado negocio». Cabe indicar que similar texto consta en el contrato comercial de pago de comisión de negocio suscrito por la recurrente con

Que con base en lo anterior, en las cláusulas 3 las partes establecieron que el objeto de los contratos era el reconocimiento, por parte de la recurrente, de comisiones en favor de y y que su pago se efectuaría una vez concluyeran las entregas, conformidades y pagos de la operación, y en las cláusulas 4 fijaron los montos de tales comisiones en S/1 119 398,98 y S/1 090 092,45⁵, respectivamente.

Que adicionalmente, a través de las cláusulas 8 las partes acordaron dejar sin efecto las cláusulas cuarta y décimo tercera de los contratos de consorcio suscritos, referidos, como se indicó precedentemente, a los porcentajes de participación y a las responsabilidades por el cumplimiento en función a los porcentajes de participación y aportes acordados.

Que lo señalado en la cláusula 2 de los citados contratos de pago de comisión no se condice con los medios probatorios analizados previamente; así, respecto a que la oportunidad de los negocios derivados de las convocatorias públicas realizadas por la Superintendencia Nacional de Migraciones y OEFA le fueron declaradas por las consorciadas se debe reiterar que de los correos electrónicos presentados no se evidencia elló ni algún tipo de negociación o tratativa entre la recurrente y cada una de dichas consorciadas para la obtención de la «oportunidad de los negocios» que se derivaban de las convocatorias a las licitaciones públicas antes referidas a cambio de una comisión, estableciéndose, por el contrario, a partir de dichos correos así como de los contratos de consorcios

⁴ Los que fueron debidamente afianzados –como se indicó previamente–, por lo que corresponde su evaluación en esta instancia.

⁵ A los que debía agregársele el Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

suscritos una actuación coordinada con miras a la participación conjunta en tales convocatorias, las que, por lo demás, eran de dominio público. Asimismo, con relación a una potencial insuficiencia financiera de tales consorciadas para atender los negocios bajo comentario, que explicarían la modificación de las cláusulas referidas a los porcentajes de participación en los consorcios, debe indicarse que tal afirmación contenida en los contratos de comisión tampoco encuentra respaldo, toda vez que los

cumplieron con presentar, conforme a lo exigido por los contratos celebrados con las entidades públicas, las fianzas bancarias a favor de estas por el fiel cumplimiento de los contratos, siendo posible concluir que la entidad bancaria que otorgó las aludidas fianzas evaluó positivamente el respaldo financiero de las consorciadas.

Que asimismo, resulta contradictoria la afirmación consignada en los contratos de pago de comisión respecto a que las operaciones derivadas de las licitaciones públicas se realizarían bajo la modalidad de consorcio, no obstante lo cual la recurrente reconocería a sus consorciadas una comisión por venta directa («la modalidad de venta directa es una forma de comercialización para casos de límites en la capacidad de crédito de los canales de distribución de los mayoristas. Así como también la modalidad de consorcio en ventas al estado con facturación de es una modalidad de operación comercial cuando el cliente es el estado y cuando el distribuidor no califica con línea de crédito suficiente para atender determinado negocio»), debiéndose reiterar que conforme a la naturaleza de los consorcios establecida en el artículo 445 de la Ley General de Sociedades, dos o más personas se asocian para participar en forma activa y directa en un determinado negocio o empresa con el propósito de obtener un beneficio económico; característica que se recoge en los contratos de consorcio celebrados por la recurrente –de los que solo se dejaron sin efecto las cláusulas cuarta y décimo tercera–, habiendo sido los consorcios los que asumieron las obligaciones de venta de infraestructura tecnológica y base de datos –de acuerdo a los contratos N° y no únicamente la recurrente a través de una venta directa, como se indica en los contratos de comisión.

Que en cuanto a los reportes de las facturas N° emitidas por la recurrente al OEFA y a la Superintendencia Nacional de Migraciones, se tiene que contienen el detalle de la infraestructura tecnológica transferida por los consorcios a las entidades públicas de acuerdo a las especificaciones técnicas pactadas; mientras que las facturas N° emitidas por , así como los documentos Cálculo de comisión al canal por venta directa – factura N° y Formato de Costeo y Control facturación Directa precisan, en un caso, el motivo de su emisión («Comisión por negocio ORACLE, Licitación Pública OEFA – LP NA 003-2015-OEFA/CE, según factura de Nro. e «Intermediación Comercial, Licitación Pública N° – Contrato N° pago por el 90% del monto del contrato») y, en el otro, la forma en que fueron determinados los montos de tales comisiones, sin embargo, resultan insuficientes para demostrar la deducibilidad del gasto que involucran.

Que con relación a la factura N° emitida por a la recurrente, por «Oracle Database Enterprise Edition – Processor Perpetual» por S/1 627 017,35, así como los documentos denominados «CLOUD SERVICES VALUE ADDED DISTRIBUTOR ORDERING DOCUMENT» y «DOCUMENTO DE PEDIDO VAD», ambos emitidos por (fojas 371 a 386) y «PURCHASE ORDER N° emitido por la recurrente (fojas 207 y 208) sustentan la compra por parte de al proveedor Sistemas Oracle de las bases de datos requeridas para el OEFA –adquisición que no ha sido cuestionada por la Administración– empero no sustentan el gasto por comisión deducido por la recurrente; siendo que en los documentos Cloud Services Value Added Distributor Ordering Document y Documento de Pedido VAD se consignan a la recurrente como VAD - Value Added Distributor o Distribuidor de Valor Agregado y a como Partner o socio, lo que refuerza la condición de consorciados de estos.

Que en cuanto a la factura N° emitida por Inversiones Ancona a la recurrente el 2 de mayo de 2016, corresponde indicar que si bien esta indica como concepto Comisión comercial negocio Migraciones y, de acuerdo a lo señalado por la recurrente, corresponde a la segunda de las dos comisiones pactadas, el gasto por dicha factura no es objeto de controversia en la presente apelación ni fue objeto de reparo en la fiscalización iniciada por la Administración por el ejercicio 2015, al corresponder aquella al ejercicio 2016, por lo que carece de pertinencia para el caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

Que en lo referido a los documentos: Reportes de ingreso a almacén por facturas de proveedores Microsoft, Kaspersky, Red Hat Inc Canada, Sistemas Oracle y Hewlett Packard, Reportes de Comprobantes Electrónicos N° emitidos por a la recurrente, reportes de ingreso a almacén y reportes de asientos del Libro diario de la recurrente y Guías de Remisión Remitente N° dan cuenta de detalles de la operación de compra de sistemas informáticos a los proveedores Microsoft, Kaspersky, Red Hat Inc Canada, Sistemas Oracle y Hewlett Packard tales como la emisión de los comprobantes de pago, el ingreso de la mercadería en los almacenes de la recurrente y el traslado de dicha mercadería al cliente MIGRACIONES, operaciones vinculadas con la obligación asumida por el Consorcio conformado por respecto de la Licitación Pública N° , mas no resultan pertinentes para acreditar la deducibilidad del gasto por comisión reparado por la Administración.

Que estando a lo expuesto, dada la existencia de los contratos de consorcio, así como de los contratos N° en los que fueron los consorcios los que suscribieron tales contratos y asumieron las obligaciones y derechos derivados de tales contratos, entre ellos a recibir el pago de las contraprestaciones acordadas y toda vez que es consustancial a los consorcios la obtención de un beneficio económico común que debe ser distribuido en atención al régimen y sistemas de participación acordados en el contrato de consorcio o ante la ausencia de un señalamiento expreso se entenderá que es en partes iguales, a tenor de lo dispuesto por el artículo 448 de la Ley General de Sociedades, se concluye que los resultados de los negocios derivados de las Licitaciones Públicas N° (Primera Convocatoria) no podían instrumentalizarse como el pago de una comisión, conforme a la respuesta de la recurrente al Requerimiento N° a través de los puntos 3 y 4 del escrito de 19 de noviembre de 2020 (fojas 104 a 106), sino a través de la atribución de los resultados al término del ejercicio o de los contratos en función al régimen y sistemas de participación acordados.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado la recurrente que las comisiones detalladas en las facturas N° correspondan a gastos vinculados con su generación de renta o el mantenimiento de su fuente, toda vez que de acuerdo al análisis efectuado tales gastos se encontraban relacionados a operaciones realizadas por los consorcios, corresponde confirmar la apelada en el extremo de los reparos a las operaciones anotadas en los asientos contables (DNUMASIOPE) N° 11-450038732 y (DNUMASIOPE) 11-450039012, por S/1 090 092,45 y S/774 622,34.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que los pagos de las comisiones son gastos propios y no de los consorcios que jurídica y tributariamente no existen resultandos causales, corresponde reiterar que la recurrente no ha acreditado que las mencionadas comisiones constituyeran gastos propios vinculados con su generación de renta o el mantenimiento de su fuente.

Que en cuanto a que dichos pagos no podrían considerarse como una distribución de utilidades de los ya que se dejó sin efecto la distribución de dichos consorcios y se pactó como único pago la comisión por la «oportunidad del negocio», se debe reiterar que los consorcios conformados por la recurrente y las indicadas empresas no fueron disueltos sino que se mantuvieron vigentes y se obligaron como tales en los contratos celebrados con las entidades públicas, por lo que ante la falta de una mención expresa en los contratos de consorcio, dada la modificación introducida, resultaba aplicable por defecto la participación en partes iguales a que se refiere el artículo 448 de la Ley General de Sociedades.

Que respecto a solicitar la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, a efectos de que se prefiera la realidad económica sobre la forma jurídica que pactaron las partes de los consorcios, toda vez que estos solo habrían sido un vehículo para participar en las licitaciones de las entidades públicas y que si bien las partes suscribieron contratos de consorcio, estos nunca desplegaron sus obligaciones y derechos en las partes, pues en la realidad no existieron como tales, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo a lo dispuesto por la anotada Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la calificación económica a la que alude la recurrente constituye una facultad que compete ser aplicada por la SUNAT en el curso del procedimiento de fiscalización, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que carece de



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

pertinencia su invocación en esta instancia.

3. Operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953 por S/247 204,00

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 666), se aprecia que la Administración reparó S/247 204,00, correspondiente al gasto por operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) 11-450038953, señalando como sustento lo detallado en el literal d) del numeral 2.1 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° y en el ítem 5 del Resultado del Requerimiento N° y como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 632/reverso a 633/reverso), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la causalidad, fehaciencia, devengo y utilización de medios de pago, entre otras, del gasto anotado en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00, para lo cual, debía exhibir y/o presentar comprobantes de pago originales (facturas, boletas de venta, recibos por honorarios, entre otros, y de corresponder, sus ajustes mediante notas de crédito y notas de débito), guías de remisión, declaraciones de importación (liquidaciones de cobranza relacionadas), agregando que los comprobantes de pago debían estar sustentados, de ser el caso y cuando el tipo de operaciones lo amerite, mediante contratos, informes, órdenes de compra, órdenes de servicio, asientos contables, documentación sustentatoria del ingreso de existencias al almacén, sistema de control de bienes y servicios, y demás documentación sustentatoria que acredite cada una de dichas operaciones, teniendo en cuenta lo señalado en los literales a) al k) del anotado punto.

Que en el numeral 4 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 611) consta que en respuesta a lo solicitado la recurrente proporcionó voucher de caja, copia de la factura N° correos electrónicos y reporte de la factura N°

Que en el numeral 4 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 611) la Administración señaló que de la revisión de la factura N° emitida por apreciaba que el motivo de su emisión fue «Incentivo VAP Programa IBM a Business Partners – Cliente ONP: PV-87301: PPC 67172», no obstante, que la recurrente no presentó documentación de fecha cierta que acredite lo descrito en dicha factura, por lo que observó la operación contabilizada en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00.

Que mediante el numeral 2.1.4 del punto 2 del Requerimiento N° (foja 603), complementado por el Requerimiento N° la Administración reiteró la observación efectuada solicitando a la recurrente que de tener una opinión en contrario la acreditara legal y documentariamente.

Que en respuesta a lo solicitado (foja 245) la recurrente presentó, por medios electrónicos, archivos en formato pdf referidos a requerimiento SUNAT, facturas, boletas de detracción, vouchers contables y correos de coordinación.

Que en el literal d) del numeral 1 del rubro III del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 540), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente y señaló que era la misma presentada con ocasión del Requerimiento N° y que no había proporcionado documentación de fecha cierta que acreditara que el concepto detallado en la factura N° «Incentivo VAP Programa IBM a Business Partners – Cliente ONP» se encontrara relacionado con la generación de ingresos de la recurrente, ni había proporcionado documentación que acreditara la determinación del importe facturado; por lo que reparó la mencionada operación contabilizada en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00.

Que mediante el ítem 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 510) emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones y observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, indicando que de considerarlo necesario podía presentar sus descargos por escrito adjuntado la documentación correspondiente.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

Que a través del escrito de 19 de noviembre de 2020 (foja 104), presentado en respuesta al Requerimiento N° [redacted] la recurrente señaló que adjuntaba documento de gerencia general en donde se determina brindar a GMD un incentivo al canal que logró mayores ventas vinculadas a productos IBM, como política de premio e incentivo a dicho distribuidor. Indicó, además, que adjuntaba el detalle de las compras de GMD a ella, precisando que el objeto del incentivo era la fidelización de dicho cliente al ser un canal top.

Que mediante el punto III del ítem 5 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (foja 496), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación adicional a efectos de desvirtuar la observación formulada, a pesar de haber indicado que adjuntaba documento de gerencia general y detalle de compras de GMD y concluyó que no habiendo proporcionado la recurrente documentación alguna que sustentara que el servicio «Incentivo VAP Programa IBM a Business Partners – Cliente ONP» detallado en la factura N° [redacted] se encontrara relacionado con la generación de sus ingresos ni documentación que sustentara la determinación del importe mantuvo el reparo a la operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00.

Que según lo dispuesto por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 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.

Que la norma antes citada recoge el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004 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, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que asimismo, en la Resolución N° 04155-2-2019, entre otras, este Tribunal ha señalado 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 período determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004.

Que con la finalidad de acreditar la deducibilidad de la operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00 la recurrente presentó los correos electrónicos que se indican a continuación, cursados entre la recurrente y [redacted] (fojas 114, 118, 119):

- De 10 de agosto de 2015, cursado por [redacted] (ambos personal de la recurrente) solicitando la aprobación para el pago del monto VAP a [redacted]; con respuesta del 31 de agosto de 2015 de [redacted] aprobando el pago.
- De 31 de agosto de 2015, cursado por [redacted] solicitando que [redacted] facture a la recurrente el importe de \$73 224,00 más el IGV, por «Incentivo VAP Programa IBM a Business Partners – Cliente ONP y el reenvío de dicha solicitud a [redacted] con fecha 1 de setiembre de 2015.
- De 21 de enero de 2016, cursado por personal de GMD al personal de la recurrente, en el que solicita la confirmación del pago, entre otras, de las facturas



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

Que adicionalmente presentó las facturas N° de 14 de agosto y 17 de setiembre de 2015 por \$1 160,63 y \$73 224,00, respectivamente, emitidas por a la recurrente, las que indican como concepto «Evento IBM Partner World» e «Incentivo VAP Programa IBM Business Partners – Cliente ONP» (fojas 121 y 318), habiendo presentado además el comprobante de egreso N° por \$78 996,48 referido a las citadas facturas, así como la constancia de depósito de detracción de la factura N° (fojas 319 y 312).

Que también obran en autos la factura N° de 28 de mayo de 2015 por \$1 392 726,66 emitida por la recurrente a por venta de diversos bienes (17 ítems) y documento sin denominación con el detalle de la indicada factura (fojas 115 a 117, 112 y 113); así como la factura N° de 28 de octubre de 2015, emitida por la recurrente a IBM por \$89 761,68 por «STG Performance Program Distributor (foja 798).

Que del análisis de la documentación antes señalada se tiene que da cuenta, por un lado, de la autorización para el pago de un importe a favor de y, por otro, de la consiguiente facturación de esta por el concepto solicitado y el pago efectuado por la recurrente por dicho concepto, el que de acuerdo a lo alegado por esta correspondería a un incentivo al canal que logró mayores ventas vinculadas a productos IBM, como política de premio y fidelización a su distribuidor habiendo acompañando como único respaldo de tal afirmación una factura emitida por ella a IBM cuya glosa alude a un programa de rendimiento de distribuidores, resultando insuficientes tales documentos para acreditar la causalidad del mencionado pago.

Que conforme al criterio de este Tribunal glosado precedentemente, no basta alegar la existencia de causalidad en un gasto sino que este debe ser acreditado, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, a pesar de que según lo señalado por la recurrente en respuesta del Requerimiento N° adjuntaba un documento de gerencia general en donde se determinaba brindar a un incentivo por el logro de las mayores ventas vinculadas a productos IBM, así como el detalle de las compras de a ella, nada de lo cual fue documentado, siendo necesario que se acreditara los acuerdos con IBM –habida cuenta que según la recurrente el programa de incentivo es pagado por esta empresa, encargándose únicamente de trasladar a sus distribuidores el incentivo otorgado por IBM–, las condiciones para acceder al incentivo (volumen de ventas, periodo de medición, etc.), la forma de determinación del importe del incentivo y el detalle de las ventas que habría generado para la recurrente y que la hicieron merecedora del incentivo.

Que con relación a que dicha operación no le supuso la generación de ganancia alguna y que, de lo contrario, atendiendo al principio de correlación de gastos-ingresos, el reparo al gasto resulta confiscatorio dado que la Administración debió desconocer a la par el ingreso generado producto de la operación, se debe indicar que en el presente caso la recurrente no ha logrado acreditar que el gasto observado tenga vinculación con el ingreso facturado a través del comprobante N° debiéndose agregar que aun cuando se hubiera acreditado la vinculación del gasto con el ingreso alegado, del cotejo de los importes de las facturas N° que ascienden en total a \$74 384,93, versus el importe de la factura N° que asciende a \$89 761,68, tampoco resultaría sustentada su afirmación respecto a que la operación no le habría generado ganancia alguna.

Que en cuanto a que la Administración habría sustentado indebidamente el citado reparo al no haber realizado la trazabilidad del gasto en atención al principio de verdad material, así como, tampoco se pronunció respecto de por qué el gasto de la factura N° no se encuentra relacionado con el referido ingreso, se debe tener en cuenta que este Tribunal ha establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 01276-5-2010 que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que dado que en el presente caso la recurrente dedujo como gasto el importe de S/247 204,00 correspondiente a la operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 afirmando que se trataba de un incentivo al canal que logró mayores ventas vinculadas a productos IBM, como política de premio y fidelización a su distribuidor y que, en tal orden de ideas, cumplía con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondía a ella acreditar su dicho, conforme le fue solicitado mediante el Requerimientos N° debiéndose agregar que el reparo formulado por la Administración –y sobre lo que pidió la sustentación



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

correspondiente– se circunscribe a la causalidad del gasto anotado en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00, lo que no fue acreditado, careciendo de relevancia un pronunciamiento en torno a un aspecto no observado como es la pretendida correlación del gasto-ingreso alegada.

Que con relación a que lo relevante es analizar los documentos sustentatorios de los asientos contables y que cuando la SUNAT formuló el reparo sobre la base de un asiento contable el mismo carece de sustento al no haber analizado o verificado la naturaleza de las operaciones contenidas en las facturas antes anotadas, corresponde indicar que el reparo de la Administración se sustenta, precisamente, en que la recurrente no presentó la documentación que sustentara la causalidad del gasto anotado en el asiento contable antes indicado, debiéndose reiterar que resultaban insuficientes, a los efectos de la acreditación antes mencionada, las facturas presentadas, las que solo describen el concepto por el que se habrían emitido, más no demuestran la relación de causalidad que tendrían con la generación de sus ingresos.

Que estando a lo expuesto, no habiendo la recurrente proporcionado documentación alguna que sustentara que el concepto detallado en la factura N° «Incentivo VAP Programa IBM a Business Partners – Cliente ONP» se encontrara relacionado con la generación de sus ingresos corresponde confirmar la apelada y mantener el reparo a la operación anotada en el asiento contable (DNUMASIOPE) N° 11-450038953 por S/247 204,00.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 688 y 689), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario sustentándose en los contenidos en la Resolución de Determinación N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación 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 dado que la sanción contenida en la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° los que han sido confirmados en esta instancia, corresponde resolver en igual sentido y confirmar la apelada en este extremo.

Que acerca que en el presente caso la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para atribuir la comisión de la infracción y argumentos conexos a ello, cabe indicar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando datos reales y correctos, configurándose en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, debiendo anotarse que las infracciones y sanciones en materia tributaria se encuentran reguladas expresamente por el Código Tributario y demás normas tributarias sobre la materia, siendo aplicable únicamente la Ley del Procedimiento Administrativo General en forma supletoria, tal como lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de modo que lo alegada aplicación de lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 248 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no resulta amparable.

Que por otro lado, las Resoluciones N° 082-3-97 y 2727-4-96 invocadas por la recurrente no son aplicables al caso de autos, al estar referidas a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario y a la presentación de una declaración rectificatoria, situaciones distintas a la del presente caso.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

Que con respecto a que si bien el Código Tributario acoge un sistema de determinación objetiva dicho cuerpo normativo al incorporar la institución de la «duda razonable» ha establecido por excepción un supuesto que recoge el principio de culpabilidad, se debe indicar que, tal como lo advierte la recurrente, la improcedencia de la aplicación de sanción prevista en el numeral 1 del artículo 170 es un supuesto de excepción recogido taxativamente para el caso en que como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el citado numeral, no resultando posible extender el supuesto en el recogido a casos distintos, en aplicación de lo señalado por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual en vía de interpretación no podrá, entre otros, extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley; por lo que carece de validez lo alegado por la recurrente.

Que sobre la inobservancia del procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General⁶ corresponde señalar la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (ahora recogido por el citado artículo 246 del Texto Único Ordenado).

Que la referida disposición, resulta concordante con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario la que, como se ha indicado precedentemente, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen⁷; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias contempladas en el aludido código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, tal como se ha señalado en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, por lo que no resulta atendible lo alegado ni la aplicación de las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2050-2002-AA/TC.

Que con respecto a que no existen fundamentos constitucionales ni legales para exigir el cobro de intereses moratorios en el caso de sanciones pecuniarias, debiendo invocarse la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario cuando contempla la actualización de las multas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del citado código, dado que el cómputo del interés moratorio solo se justifica en el caso de tributos al tener por finalidad financiar al Estado, lo que no ocurre en el caso de las sanciones pecuniarias cuyo objeto es el de disuadir conductas ilícitas previstas legalmente, se debe indicar que el fundamento legal para exigir el pago de intereses moratorios respecto a las multas se encuentra previsto en el artículo 181 del Código Tributario, siendo del caso agregar que este Tribunal carece de facultades para pronunciarse acerca de la inconstitucionalidad de la citada norma, conforme al criterio establecido por el Tribunal Constitucional mediante sentencia de 18 de marzo de 2014, recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, en la que dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en su sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual se autorizó a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 1143).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

⁶ Actualmente recogido en el artículo 254 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

⁷ En el mismo sentido, el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 27444, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1272, publicado el 21 de diciembre de 2016, disponía que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se regían supletoriamente por dicha ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no eran tratados expresamente de modo distinto.



Tribunal Fiscal

N° 00956-1-2022

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 31 de agosto de 2021.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente