

Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

EXPEDIENTE N° : 15034-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de junio de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de abril de 2003 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario².

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 1151 y 1188), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, como resultado del cual se efectuaron diversos reparos, emitiéndose los siguientes valores:

❖ **Resolución de Determinación N°** (folios 1644 a 1696), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por los siguientes reparos³:

1. Gastos sin relación de causalidad.
2. Gastos no sustentados con los originales de los comprobantes de pago.
3. Notas de crédito no sustentadas.
4. Diferencia de unidades no sustentadas.
5. Costo de enajenación de locales de galería "Barrio Chino".
6. Activo fijo deducido como gasto.
7. Gastos no devengados.
8. Muestras no vinculadas y cuya entrega no está sustentada.
9. Participación de los trabajadores en las utilidades no pagadas dentro del plazo.

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

² Es preciso señalar que mediante la resolución apelada se declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N°

, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 y las multas vinculadas, extremo que no ha sido materia de cuestionamiento en el recurso de apelación formulado por la recurrente (folio 5037).

³ Cabe mencionar que la Administración también reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por gastos por deudas incobrables no deducibles y depreciación no contabilizada y no sustentada, los cuales no fueron impugnados por la recurrente, según se aprecia de su recurso de reclamación, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

- ❖ **Resolución de Determinación N°** (folios 1571 a 1577), por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de abril de 2003, por reparos a la base de cálculo por notas de crédito no sustentadas.
- ❖ **Resolución de Determinación N°** (folios 1639 a 1642), por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.
- ❖ **Resoluciones de Multa N° I** (folios 1721 a 1738 y 1784), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de febrero a junio y setiembre a diciembre de 2003, y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que la materia controvertida consiste en determinar si los reparos mantenidos por la Administración y las resoluciones de multa impugnadas se encuentran arreglados a ley.

Que en forma previa corresponde referirse a la admisibilidad de los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación alegada por la recurrente, que fueran desestimados por la Administración en la resolución apelada, en base a lo dispuesto por los artículos 125 y 141 del Código Tributario.

Admisibilidad de medios probatorios

Que la recurrente sostiene que la Administración declaró inadmisibles los medios probatorios que presentó con su escrito ampliatorio de reclamación el 14 de abril de 2009, al considerar que son pruebas que fueron requeridas durante la etapa de fiscalización y no presentadas en su oportunidad, de acuerdo con el artículo 141 del Código Tributario, y que además fueron presentadas fuera del plazo establecido en el artículo 125 de dicho código. Al respecto, agrega que los requerimientos que le fueron cursados durante el procedimiento de fiscalización fueron generales con relación al tipo de pruebas solicitadas, por lo que se encontraba facultada a presentar las pruebas que específicamente no habían sido solicitadas, citando para ello las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02407-2-2003 y 08657-4-2001, no obstante, pese a lo manifestado, canceló las deudas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y su respectiva multa, las cuales se vinculan a las pruebas no evaluadas, y precisa que el pago fue efectuado bajo protesta, razón por la cual solicita la devolución de lo pagado.

Que asimismo, manifiesta que estando a lo previsto en el artículo 148 del Código Tributario, corresponde que este Tribunal meritúe todas aquellas pruebas no presentadas con anterioridad a la instancia de apelación, al haber pagado las deudas, según el criterio previsto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 5122-5-2006, 2105-4-2010, 2351-7-2010 y 02827-4-2008.

Que por su parte, la Administración señala que la documentación presentada por la recurrente el 14 de abril de 2009, no fue admitida en la instancia de reclamación, no solo porque fue requerida reiterada y expresamente en la etapa de fiscalización, sino que la recurrente acreditara que la omisión de su presentación no se generó por su causa y sin que esta cancelara o garantizara la deuda tributaria en dicho extremo, de acuerdo con el artículo 141 del Código Tributario, sino porque dicha documentación fue presentada en la anotada instancia fuera del plazo establecido por el artículo 125 del mencionado código.

Que de acuerdo con el artículo 125 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, el plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que según el artículo 141 del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 6 meses, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de conformidad con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 06496-2-2018, si las pruebas requeridas y no presentadas en etapa de fiscalización, no llegan a meritarse debido a que el contribuyente las presentó en etapa de reclamación fuera del plazo de 30 días hábiles a que se refiere el artículo 125 del Código Tributario, al no haberse podido analizar en etapa de reclamación, pese a haber sido requeridas, por incumplimiento de los plazos y condiciones antes expuestos, estas tampoco podrán ser meritadas en etapa de apelación, aun cuando se cancele la deuda contenida en los valores impugnados vinculada a dichas pruebas.

Que de autos se observa que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores impugnados el 12 de diciembre de 2005 (folios 1514 a 1519), al cual adjuntó únicamente copia de dichos valores y precisó que presentaría los respectivos medios probatorios a través de un escrito ampliatorio de la reclamación formulada (folio 1517).

Que, sin embargo, la recurrente presentó escritos ampliatorios de reclamación, a los que adjuntó medios probatorios, el 23 de enero de 2006 (folios 1785 a 2438), 14 de abril de 2009 (folios 2546 a 4320) y 25 de junio de 2009 (folios 4321 a 4362), esto es, vencido el plazo de 30 días hábiles para ofrecer y actuar dichas pruebas, de conformidad con el citado artículo 125 del Código Tributario, toda vez que tal plazo contado desde la presentación de la reclamación venció el 20 de enero de 2006.

Que, por lo tanto, los referidos medios probatorios presentados resultaron extemporáneos y, por ende, no correspondían ser evaluados, motivo por el cual el proceder de la Administración en este extremo de la resolución apelada se encuentra arreglado a ley, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02524-2-2017, 07722-1-2014 y 06187-2-2003, entre otras, no siendo de aplicación las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02407-2-2003 y 8657-4-2001, invocadas por la recurrente, en la medida que en ellas sí se había observado el plazo fijado por el artículo 125 del Código Tributario.

Que, de otro lado, la recurrente ha adjuntado a su recurso de apelación los recibos de pago de las deudas vinculadas a los medios probatorios que presentó el 14 de abril de 2009⁴ (folios 4859 a 4864), a fin de que los mismos sean valorados en la presente instancia.

Que, al respecto, el artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421⁵, vigente desde el 14 de setiembre de 2018, establece que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia. Esta norma agrega que, lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. A su vez, esta norma dispone que tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147.

Que sobre el particular, tal como se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06496-2-2018 y 02912-5-2020, no corresponde que esta instancia evalúe los medios probatorios objeto de cuestionamiento al haber sido presentados vencido el plazo de la etapa de ofrecimiento y actuación de pruebas de 30 días a que se refiere el citado artículo 125 del Código Tributario operando su preclusión; a

⁴ Dichos pagos fueron realizados el 9 de noviembre de 2010.

⁵ Norma publicada en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

lo que es preciso recalcar que dentro del procedimiento contencioso administrativo se ha regulado la admisión de medios probatorios, estableciéndose condiciones para admitir y actuar aquellos que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa de fiscalización o verificación, o en la etapa de reclamación, no fueron presentados por el deudor tributario, esto es, se ha previsto un sistema de preclusión de etapas sobre el particular. En tal sentido, el derecho a probar de los administrados se regula no como un derecho de carácter absoluto, sino que debe ser ejercido dentro de los alcances que prevé el Código Tributario, siendo que este no solo ha limitado la naturaleza de medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa a los documentos, pericia y a la inspección, sino que también ha precisado la oportunidad en la que deben ser presentados por razones ligadas al deber de colaboración de los administrados y como una forma de no dilatar el procedimiento contencioso tributario, lo que da orden a este en función de los intereses que persigue. Es por ello que el artículo 125 del Código Tributario establece un plazo máximo para que los contribuyentes puedan ofrecer y actuar los medios probatorios que consideren pertinentes tanto en el procedimiento de reclamación como en el de apelación. Por ende, no resultan de aplicación al presente caso las Resoluciones Nº 5122-5-2006, 2105-4-2010, 2351-7-2010 y 02827-4-2008, invocadas por la recurrente, dado que aquellas no se refieren a la extemporaneidad de las pruebas por haber sido presentadas fuera del plazo regulado por el artículo 125 del mencionado código, como ocurre en el caso de autos.

Que estando a lo expuesto, corresponde analizar si los reparos y sanciones efectuados por la Administración se encuentran arreglados a ley.

Que cabe tener en cuenta que de acuerdo con lo indicado en el Informe General de Fiscalización (folios 1194 y 1195), la actividad comercial de la recurrente consiste en la fabricación de productos de plástico⁶, así como la fabricación, distribución, importación, exportación y comercio de productos que elabora el grupo Faber Castell, como lápices, lapiceros, bolígrafos, marcadores, plumones, artículos de dibujo, de oficina, educación y otros.

Resolución de Determinación Nº

1. Gastos sin relación de causalidad

Que de acuerdo con el Anexo Nº 1.1 de la Resolución de Determinación Nº (folios 1684 a 1693), se repararon diversos gastos porque la recurrente no proporcionó documentación que sustentara la prestación de los servicios, y gastos respecto de los cuales no se sustentó su relación de causalidad con la generación de rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora.

Que según el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF⁷, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356 señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, como la Resolución Nº 06769-5-2003, se ha establecido que los gastos deducibles del Impuesto a la Renta son los que respetan el principio de causalidad, esto es, que todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que sin embargo debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de estas, etc., pues puede suceder que la

⁶ Tal como figura en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 1156).

⁷ Aplicable en el caso de autos. En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible en tanto que para otra no.

Que asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia como la contenida en la Resolución N° 783-3-2016, que para sustentar la deducción de gastos en forma fehaciente y razonable, no es suficiente acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que, ahora bien, conforme se advierte en el Anexo 1.1.1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1684 a 1691), el reparo bajo análisis se subdivide en 14 conceptos reparados, por lo que a la luz de lo expuesto precedentemente serán analizados a continuación.

1.1 Honorarios profesionales administración - Cuenta

Que la recurrente sostiene que los honorarios pagados a se efectuaron por los servicios de asesoría gerencial y de producción que prestó en el ejercicio 2003, los cuales fueron independientes de su labor como presidente del directorio. Añade que los honorarios pagados a Antonio Baumann corresponden a los servicios de asesoría contable y tributaria que prestó, quien a su vez ocupaba el cargo de director de la empresa. Refiere que los honorarios pagados a (..... se realizaron por los servicios de asesoría legal que prestó en febrero de 2003, precisando que todos los servicios prestados por las mencionadas personas se verifican con los medios probatorios que presentó el 14 de abril de 2009.

Que por su parte, la Administración señala que reparó los gastos por los honorarios profesionales de), toda vez que la recurrente no acreditó la prestación de los servicios recibidos, precisando que los documentos presentados únicamente demuestran que los señores tenían la calidad de directores de la empresa, no existiendo elemento que le permita discriminar un servicio profesional independiente del cargo que ostentaban, y que la recurrente no brindó explicación alguna respecto al servicio que habría prestado ni presentó documentación sustentatoria alguna para tal fin.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1124, 1126 a 1133, 1139 y 1142), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con comprobantes de pago, contratos, vouchers, estados de cuenta, comunicaciones, informes, entre otros, los gastos registrados en la Cuenta 63210940 por concepto de honorarios profesionales pagados a , lo cual fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 00213036 (folios 1056, 1058 a 1063, 1066 y 1069).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1089 a 1096 y 1098 a 1101) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 973 a 979 y 981 a 984), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que acreditara los servicios recibidos, motivo por el cual observó la deducción de la suma de S/ 251 239,67.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente durante la fiscalización se observa que únicamente presentó copia de la escritura pública en la que se detalla que la Junta General de Accionistas designó a como nuevo presidente del Directorio Ejecutivo y copia de su



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

respectiva inscripción registral (folios 938 a 960), así como también presentó copia de una carta dirigida a la Comisión Nacional de Inversiones y Tecnología Extranjera, la cual fue suscrita por en calidad de director (folio 937).

Que de lo expuesto se advierte que, a pesar de haber sido la recurrente requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación que acreditara la efectiva prestación de los servicios por concepto de asesoría gerencial, asesoría contable y tributaria y asesoría legal a cargo de , que sustentarían los gastos observados, por lo que procede mantener el presente reparo.

Que cabe reiterar que los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación son extemporáneos, tal como se indicó en los considerandos precedentes.

1.2 Trabajos independientes de personal de ventas y comisión de ventas – Cuentas 63920950 y 63220950

Que la recurrente sostiene que los servicios que le prestaron los comisionistas de ventas se encuentran vinculados con su objeto social, el cual consiste en fabricar, distribuir y vender útiles de oficina, por lo que no correspondía que se le desconociera la deducción de los pagos y reembolsos que efectuó a dichos comisionistas, sobre la base de exigencias probatorias específicas y exhaustivas que resultan irrazonables e innecesarias. Añade que, para acreditar los gastos acotados, no es necesario que tenga que proporcionar todos los comprobantes de pago por viáticos y demás gastos que reembolsó a sus comisionistas o los detalles de las zonas geográficas en las que estos se desarrollaron, toda vez que por las características de su negocio es razonable que hubiesen incurrido en tales gastos.

Que indica que sus comisionistas elaboraron reportes mensuales de gastos y reportes de movilidad en provincias, los cuales presentó en la fiscalización, y que los gastos de viaje, viáticos, hospedaje y similares en que incurrieron los comisionistas le fueron trasladados para su respectivo reembolso a través de las facturas que estos le emitían, por lo que con ello queda acreditado el gasto.

Que aduce que el correo electrónico de 13 de agosto de 2003, el reporte de viaje elaborado por y demás documentos presentados acreditan la comisión pagada a en junio de 2003.

Que, por su parte, la Administración señala que reparó la deducción de los importes pagados a diversos comisionistas, los cuales fueron registrados como "promoción y venta a clientes", debido a que la recurrente no acreditó los servicios recibidos.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1120 a 1122, 1125 y 1130), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con comprobantes de pago, contratos, informes, entre otros, los importes registrados en la Cuenta 63920950 correspondiente a trabajos independientes del personal de ventas, y en la Cuenta 63220950 por concepto de comisiones de venta a favor de Rafael Jover, cuyo detalle se consignó en el mencionado anexo, lo que fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1053, 1055, 1057, 1058, 1061, 1063, 1065 y 1069).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1086, 1088, 1090, 1091, 1094, 1096, 1098 y 1101) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 971, 972, 974, 977, 979, 982 y 984), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado, dado que exhibió algunos memorándums e informes de liquidación de viajes, reportes de gastos de viajes, reportes denominados "cálculos de comisiones" cuyos importes no concuerdan con los de los comprobantes de pago emitidos por los vendedores, entre otros, siendo que no presentó documentación adicional que sustentara el servicio recibido, ni contratos. Asimismo, se dejó constancia que, respecto a la comisión de ventas pagada a Rafael Jover, la recurrente presentó el comprobante de pago mas no presentó documentación adicional que lo sustentara (folio 977). Por lo tanto, observó los gastos por concepto de trabajos independientes del personal de ventas ascendente a S/ 839 281,77, y los gastos por concepto de comisiones de venta por el monto de S/ 5 017,08.

Que, en consecuencia, corresponde analizar si efectivamente la recurrente cumplió con sustentar documentariamente los servicios recibidos de los comisionistas de ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que por lo tanto, la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados por la recurrente permiten acreditar los gastos que se precisan en el cuadro antes citado, relacionados con los servicios brindados por el personal de ventas, consistentes en la promoción y colocación de los diversos útiles que fabrica la recurrente, por lo que corresponde levantar el reparo en este extremo, y mantenerlo en cuanto a los demás gastos respecto de los cuales no se presentó documentación que permita acreditarlos.

Que en cuanto al reparo por comisión de ventas por S/ 5 017,08 correspondiente a Rafael Jover registrada en junio de 2013 en la Cuenta 63220950, se aprecia de autos que la recurrente presentó el comprobante de pago de la referida comisión (folio 977), así como copia de dos correos electrónicos en los que se alude al pago efectuado a favor del citado comisionista a través de una transferencia bancaria ordenada por la recurrente, pero no se detalla el tipo de servicio prestado (folios 146 y 147), y copia del informe de viaje de 7 de abril de 2003 elaborado por I _____, en el que da cuenta que el indicado comisionista era representante en Puerto Rico, sin hacer mención a las acciones que habría llevado a cabo esta persona (folios 236 a 240).

Que de la evaluación de la referida documentación se tiene que los medios aportados no evidencian el servicio prestado por la aludida persona, ya que no contiene información de los clientes y las ventas en las que habría intervenido el mencionado comisionista, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a los medios probatorios adicionales presentados por la recurrente en la instancia de apelación, se debe señalar que dichos documentos no resultan admisibles como prueba en esta instancia, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 148 del Código Tributario, según el cual no podrá actuarse ante el Tribunal Fiscal medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147⁸, supuesto que no se configura en el caso de autos.

1.3 Servicio de consultoría de marketing – Cuenta 63920960

Que la recurrente sostiene que el servicio de consultoría de marketing prestado por I _____ en los meses de enero a marzo de 2003, consistió en la realización de actos promocionales y publicitarios, así como la coordinación de stands en ferias y campañas escolares y la decoración de vitrinas de sus clientes, precisando que mantener un mayor detalle de los eventos o campañas de marketing en las que participó la citada proveedora, como pretende la Administración, resulta excesivo, sin perjuicio de lo cual agrega que, el 14 de abril de 2009, presentó una serie de documentos que acreditaban que la referida consultora le había venido prestando servicios de asesoría de marketing en los años 2001 y 2002, los que la gerencia de reclamos no evaluó por considerarlos extemporáneos.

Que precisa que si bien para el año 2003 no cuenta con documentos similares a los presentados por los años 2001 y 2002, se debe tener en cuenta que alguien debió realizar todas las actividades necesarias para llevar a cabo las ferias y campañas, la decoración de vitrinas de sus clientes y, en general, todos los actos promocionales y publicitarios del 2003, y dado que siendo que dicha persona fue la encargada de realizar tales actividades en años anteriores, resulta razonable que esta haya continuado realizándolas en el ejercicio acotado (2003).

Que refiere que debido a un error indicó en su escrito de 23 de enero de 2006, que la contratación de _____ se justificó en los años que trabajó para ella, por lo que no consideró necesario firmar un contrato de locación de servicios, cuando posteriormente, adjuntó contratos.

Que expresa que las actividades realizadas por _____ son necesarias para dar a conocer sus productos y mantener su clientela, en consecuencia, se encuentran vinculadas con la producción de la renta.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó los servicios de consultoría y marketing que se consignan en las facturas emitidas por _____ en los meses de enero a

⁸ Este artículo señala que: "Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación".



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

marzo de 2003, pues no presentó documentación adicional respecto a los trabajos de personal de ventas y marketing, pese a que fue requerida de manera expresa.

Que indica que existe una inconsistencia entre lo señalado por la recurrente respecto a la existencia de contratos de locación de servicios celebrados con _____, los cuales fueron negados en un primer momento. Asimismo, afirma que los hechos ocurridos en cada ejercicio son independientes entre sí, por lo que los antecedentes de servicios prestados por la misma persona en modo alguno pueden sustentar la realización del servicio en el ejercicio acotado ni su causalidad con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente productora, más aún si la recurrente no ha detallado el servicio que le habría prestado _____, tales como los eventos o campañas de marketing en las que participó, los productos que promocionó, entre otros.

Que mediante escrito de alegatos la Administración refiere que mediante la Resolución N° 08321-1-2019 se mantuvo el reparo al crédito fiscal por gastos vinculados a servicios de consultoría en marketing prestados por _____, debido a que la recurrente no acreditó la efectiva prestación del servicio, por lo que corresponde que en el presente caso se resuelva en el mismo sentido.

Que al respecto, mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° _____ (folios 1136, 1137 y 1141), reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° _____ (folios 1064, 1065 y 1069), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente los importes registrados en la Cuenta 63920960 por trabajos independientes de marketing prestados por _____, para lo cual debía presentar comprobantes de pago, contratos, vouchers contables, estados de cuenta, comunicación comercial, liquidaciones, informes, entre otros.

Que en el Anexo 2 del Resultado de los Requerimientos N° _____ (folios 980, 982, 984, 1097, 1098 y 1101), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que acredite el servicio recibido, en consecuencia, procedió a observar los importes desembolsados a favor de la citada proveedora.

Que, de lo expuesto, se advierte que la Administración procedió a observar los importes desembolsados a _____ por el concepto de trabajos independientes de personal de marketing, al considerar que la recurrente no presentó documentación que acredite el servicio recibido.

Que con la finalidad de sustentar el servicio de consultoría en marketing prestado por la aludida proveedora en el 2003, la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Contrato de locación de servicios suscrito con _____ de 1 de junio de 2003 (folios 3857 a 3859), cuya cláusula tercera indica que dicha persona brindaría sus servicios de consultoría en el área de marketing, y la cláusula novena precisa que la duración será desde el 1 de junio al 31 de diciembre de 2003.
- Contrato de locación de servicios de consultoría en marketing suscrito con _____ de 1 de setiembre del 2002 (folios 3860 a 3862), según cuya cláusula tercera dicha persona debía brindar sus servicios de consultoría en el área de marketing, conviniendo en la cláusula quinta, que a fin de informarse de la próxima campaña escolar debía acudir a sus oficinas, durante no menos de 2 y no más de 3 horas diarias, posteriormente solo podía acudir cada vez que lo requiera la recurrente, precisando que por la prestación de los servicios gozaba de total independencia.
- Documentos denominados "Reunión Continental - Campaña Escolar 2002" de 10 enero de 2002, Memorándum N° 030/02 del 14 marzo de 2002, "Resumen de Viajes Provincias Decoración Vitrinas" de 18 de enero de 2000, "Plan de Decoración Vitrinas en Provincias Campaña Escolar 2002", Memorándum N° 174/01 de 26 de diciembre de 2001, "Decoración de Vitrinas" de 26 de octubre 2001, "Plan de Decoración Vitrinas en Provincias", Memorándum N° 083/02 de 24 de julio de 2002, entre otra documentación de campañas, publicidad televisiva, radial, auspicio a programas entre el 2000 a 2002 (folios 3811 a 3855).



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que como se puede apreciar del análisis de los contratos de locación de servicios antes descritos, la recurrente acordó con la prestación de servicios de consultoría en marketing entre los periodos 2002 y 2003; sin embargo, los documentos presentados no acreditan la prestación efectiva del referido servicio en el ejercicio 2003, pues dichos contratos solo demuestran el acuerdo de voluntades o mandato para la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, de acuerdo con la jurisprudencia citada; y respecto de la demás documentación proporcionada por la recurrente correspondiente a memorándums, planes de trabajo, entre otros, no evidencian que se relacionen con alguna actividad de consultoría en marketing y además que no corresponden a actividades realizadas durante el ejercicio 2003, sino a ejercicios anteriores que no fueron objeto de fiscalización para el caso de autos.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente se tiene que esta no ha demostrado de manera fehaciente la efectiva prestación del servicio de consultoría de marketing en el ejercicio 2003, por lo que corresponde mantener el reparo materia de autos⁹.

Que respecto de lo aludido por la recurrente en relación a que los requerimientos efectuados por la Administración sobre que el sustento de los servicios de marketing prestados, es excesivo, dado que por el giro de su negocio y por su volumen de ventas, no puede mantener un registro específico de marketing por cada producto promocionado o stand decorado del grueso de productos y del gran número de stands que posee, cabe indicar que de acuerdo con las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, era deber de la recurrente mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten la fehaciencia de los gastos, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Que cabe reiterar que los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación son extemporáneos, tal como se indicó en los considerandos precedentes.

Que, respecto a los medios probatorios adicionales presentados por la recurrente en la presente instancia, se debe señalar que dichos documentos no resultan admisibles como prueba, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 148 del Código Tributario, según el cual no podrá actuarse ante el Tribunal Fiscal medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147, supuesto que no se configura en el caso de autos.

1.4 Gastos de impresos de marketing, alquileres de inmuebles, marketing y gastos de propaganda, premios y otros – Cuentas 63750960, 63530960 y 63760960

Que la recurrente sostiene que los gastos referidos a la adquisición de bienes con el logo de la empresa cumplen con el principio de causalidad, tal es el caso de las prendas de vestir destinadas a fines promocionales y de marketing que fueron regaladas en concursos y en establecimientos de ventas de sus productos, así como los uniformes y demás prendas de vestir para ser usadas por su personal.

Que indica que adquirió bienes destinados a premios, precisando que las consolas de videojuego fueron destinadas a un auspicio en un programa infantil de televisión; en el caso de las calculadoras y las radiograbadoras fueron destinadas a ser entregadas como premio a través de la promoción "Raspa y Gana 2003", y una promoción similar en provincias (entre el 1 de marzo y el 30 de abril de 2003), consistente en tarjetas enviadas a sus clientes para que fuesen entregadas, a su vez, a sus clientes por determinado monto de compra; los polos y gorros estampados fueron destinados a la promoción de la marca, así como a la imagen de la empresa y sus productos. Alega que compró 300 agendas grabadas con el logo de la empresa para fines publicitarios y de marketing.

Que, con relación al alquiler del auditorio del Colegio de Ingenieros del Perú del Consejo Departamental del Cusco, refiere que este se arrendó con el fin de realizar los cuatro "Talleres de creatividad Faber Castell", dirigidos a profesores de los niveles inicial y primaria.

⁹ Es preciso señalar que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 08321-1-2019, referida a los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, en la que se efectuó el mismo reparo con incidencia en el crédito fiscal, habiendo la recurrente presentado similares medios probatorios a los evaluados en la presente resolución.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que aduce que el gasto concerniente a la adquisición de 500 atriles destinados a la promoción de un nuevo producto (plumones con tinta súper lavable), fueron adquiridos para su utilización en la campaña escolar 2004, pero que se inició a finales del ejercicio 2003, con el fin de adelantarse a las campañas de sus competidores.

Que afirma, respecto al reparo a la Factura N° , que corresponde a la adquisición de 3000 cartucheras estampadas en tela plastificada, que fueron empleadas para armar paquetes con sus productos, solicitados por sus clientes

Que menciona que el gasto vinculado a la Nota de Débito N° (por S/ 18 757,40), corresponde al reembolso de gastos efectuados a favor de su casa matriz. , por el alquiler de un stand en la " f, a la cual asiste todos los años.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no presentó documentación que acredite la entrega de tales bienes a sus clientes, a su personal, y tampoco sustentó la entrega de premios y agendas, es decir, no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad para la deducción de tales gastos.

Que, al respecto, mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° (folios 1119 a 1141), reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° (folios 1054 a 1068), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad de los gastos registrados en las Cuentas 63750960, 63530960 y 63760960, referidos a exhibidores e impresos de marketing, propaganda, obsequios, premios, otros marketing y alquileres de inmuebles, detallados en el referido anexo.

Que en el Anexo 2 del Resultado de los Requerimientos N° (folios 1086 a 1100 y 971 a 984), la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó la relación de causalidad de los aludidos gastos, al no haber acreditado su entrega o destino.

Que conforme se advierte del Anexo 1.1.1 a la Resolución de Determinación N° (folios 1684 a 1691), los gastos observados por la Administración registrados en las Cuentas 63750960, 63530960 y 63760960 son los siguientes:

63750960 EXHIBIDORES E IMPRESOS MARKETING			
CUENTA			
MES	N° COMPROBANTE/ PROVEEDOR	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
Enero		Adquisición de 2 650 chalecos rojos con logo Faber	17 557,04
		Adquisición de 850 polos con logo Faber	5 629,89
Febrero		Derecho de llave local N° 166	12 391,04
Diciembre		Sin información	23 550,20
		Total	59 133,17
63760960 PROPAGANDA OBSEQUIOS, PREMIOS, OTROS MARKETING			
CUENTA			
MES	N° COMPROBANTE/ PROVEEDOR	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
Febrero		Adquisición de 3 050 polos rojos con logo Faber	19 692,32
		Adquisición de 400 polos verdes con logo Faber	6 980,00
		Adquisición de 800 polos blancos con logo Faber	2 646,32
		Sin información	3 134,70
		Sin información	1 265,86
		Adquisición de 6 play station	1 947,55
		Adquisición de 5 radiograbadoras y 50 calculadoras	1 534,01
		Adquisición 100 calculadoras y 40 radiograbadoras	6 519,50
		Adquisición de 1 500 polos blancos y 460 polos rojos con logo Faber	7 143,01
		Sin información	18 757,40
Octubre		Alquiler auditorio días 16 y 17	462,18
		Adquisición de 700 polos con logo Faber	3 045,87



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

		Adquisición de 770 mandiles bordados	4 289,82
		Adquisición de 500 polos con estampado	2 176,25
		Adquisición de 120 gorros y 307 polos estampados con logo Faber	1 879,41
		Adquisición de 3 conjuntos (incluye 1 saco, 2 pantalones, 2 blusas)	1 880,82
		Adquisición de 6 550 cartucheras estampadas	4 099,39
		Adquisición de 4 000 cartucheras estampadas	2 502,72
		Adquisición de 6 500 cartucheras estampadas	4 065,75
		Adquisición de extintor	616,12
		Adquisición de botiquín	194,88
		Adquisición de extintor	225,94
		Adquisición de 122 chalecos bordados con logo Faber y 2 gorros estampados con logo Faber	813,84
		Adquisición de 7 950 cartucheras estampadas con logo Faber	4 968,43
Noviembre		Adquisición de 500 polos blancos con logo Faber	2 171,25
		Adquisición de 292 agendas	4 878,90
		Adquisición de 750 maletines Faber (pago 50%)	5 212,50
		Sin información	13 924,00
Total			127 028,74
CUENTA	63530960 ALQUILERES INMUEBLES MARKETING		
MES	Nº COMPROBANTE/ PROVEEDOR	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
Abril		Sin información	12 419,51

Que es preciso indicar que, en instancia de reclamación, la Administración dejó sin efecto los reparos vinculados con la Factura N° [redacted] por concepto de derecho de llave local N° 166; la Factura N° [redacted]; y las Facturas N° [redacted] emitidas por [redacted] por la adquisición de 2 extintores y un botiquín; en consecuencia, corresponde la evaluación de los demás gastos observados.

Que de la relación de bienes que conforman los gastos observados detallados en el cuadro anterior, se tiene que se trata de bienes a ser entregados con fines promocionales (prendas de vestir, gorros, cartucheras, maletines, agendas con logo de la empresa), bienes a ser entregados a parte del personal de ventas (uniformes), bienes a ser entregados como premios en promociones de ventas realizadas y en condición de auspiciador de programa televisivo (consolas de videojuegos, radiograbadoras y calculadoras), y alquiler de auditorio.

Que asimismo, se aprecia que existen también gastos de los que no se proporcionó detalle alguno durante la fiscalización, y que posteriormente la recurrente ha indicado que se tratan de atriles destinados a la promoción de sus productos (correspondería al pago efectuado a [redacted] por S/ 23 555,20), y de la adquisición de cartucheras para preparar paquetes con sus productos y atender los pedidos de sus clientes [redacted] (Factura N° [redacted]), y el reembolso a su casa matriz del gasto por el alquiler de un stand en una feria en Frankfurt Alemania, identificado en fiscalización con la nota ND81 por S/ 18 757,40.

Que con respecto a los bienes entregados con fines promocionales, así como condición de trabajo (uniformes a parte del personal de ventas), y aquellos entregados como premios, corresponde indicar que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 1534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios, habiéndose señalado en la Resolución N°



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

6610-3-2003 que para que los obsequios a clientes y proveedores sean aceptados como gasto deducible debe acreditarse que los bienes hubieran sido efectivamente entregados a los beneficiarios.

Que conforme consta de los resultados de los requerimientos antes mencionados, en el curso de la fiscalización la recurrente no presentó documentación o escrito explicando la vinculación de los mencionados bienes con la actividad generadora de renta, y si bien en el escrito de 1 de setiembre de 2005 mencionó que las referidas adquisiciones constituían entregas con fines publicitarios o promocionales no presentó ningún medio probatorio que acreditara la entrega de los bienes a los beneficiarios de estos, siendo que la declaración jurada de 22 de junio de 2003, del representante legal de la empresa Alejandro Mas Echaiz, en la que reconoce bajo juramento que los premios consistentes en bolígrafos, polos, gorras, llaveros, radiograbadoras y calculadoras fueron canjeados en su totalidad (folio 277), no resulta suficiente para acreditar el destino de los bienes cuya deducibilidad como gasto se pretende.

Que cabe mencionar que en la copia de la Resolución Directoral N° 424-2003-IN-1501 (folio 279), presentada por la recurrente como evidencia de la promoción comercial realizada entre el 8 de marzo y el 16 de abril de 2003 en las ciudades de Arequipa, Sullana, Tacna, Iquitos, Tarapoto, Chimbote, Chiclayo, Trujillo y Cusco, en las que se entregarían premios tales como bolígrafos, polos, gorras, llaveros, radiograbadoras y calculadoras, se indica en el artículo 2 que la recurrente estaba obligada a dar cumplimiento a lo establecido, entre otros, en el artículo 19 del Reglamento de Promociones Comerciales y Rifas con fines sociales, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2000-IN, el que se dispone que: *"La entidad organizadora debe dar cuenta documentada a la Dirección General de Gobierno Interior, de la entrega de los premios a los ganadores en el plazo máximo de quince (15) días calendario, posteriores al término establecido en el artículo anterior. Dentro del mismo plazo, de presentarse el caso, debe poner a disposición de dicha Dependencia los premios no reclamados. En el caso de las actividades efectuadas fuera del Departamento de Lima y de la Provincia Constitucional del Callao, la entrega de los premios o su puesta a disposición de la Dirección General de Gobierno Interior se efectuará por intermedio de la Prefectura respectiva"*, lo que corrobora la necesidad de contar con la constancia de entrega de premios a los ganadores.

Que debe agregarse que los comprobantes de pago y órdenes de compra presentadas por la recurrente (folios 270, 272, 280 y 281), no resultan suficientes para acreditar la causalidad de los mencionados gastos, debiendo haber exhibido la documentación sustentatoria de la entrega de los obsequios otorgados con fines promocionales, los uniformes entregados como condición de trabajo, y los demás bienes entregados como premios a los favorecidos con los mismos, lo que no hizo.

Que respecto del gasto por el alquiler del auditorio del Colegio de Ingenieros en la ciudad del Cusco, la adquisición de atriles destinados a la promoción de sus productos efectuada a _____, así como la adquisición de cartucheras para preparar paquetes con sus productos y atender los pedidos de sus clientes _____, la recurrente durante la fiscalización no presentó ninguna documentación o escrito sustentando la vinculación de los mencionados gastos con su actividad generadora de renta.

Que con relación al reembolso a su casa matriz del gasto por el alquiler de un stand en una feria en Frankfurt Alemania (identificado en fiscalización como la nota ND81 por S/ 18 757,40), la recurrente presentó copia de la nota de débito de 25 de febrero de 2003, signada con el número 81, emitida por _____, por 5 000,00 euros, por concepto de "gastos compartidos" en relación a la Feria de Frankfurt 2003 (folio 248), así como copia del documento *"Meeting of the office workshop team (OWT)"* (folios 242 a 247), llevada a cabo el 22 de enero de 2003 en Darmstadt, ciudad del estado federado de Hesse, Alemania ubicada al sur de Frankfurt.

Que si bien la recurrente señala que el importe de la nota de débito bajo comentario corresponde al reembolso de gastos por el alquiler de un stand para su participación en la "Feria Paperworld"¹⁰, evento que se lleva a cabo todos los años en Frankfurt Alemania y al cual asiste con las demás subsidiarias de la empresa matriz, del contenido del documento presentado como evidencia de dicho evento se aprecia que

¹⁰ De acuerdo con el portal Feriasinfo.es la Feria Paperworld de Frankfurt es la feria líder internacional de artículos de papelería, de oficina y de escritorio con entrada solo para especialistas. Se celebra una vez al año y reúne las novedades y las tendencias de todo tipo de productos relacionados con el sector. Véase en el siguiente enlace: <https://www.feriasinfo.es/Paperworld-M202/Fmcfort-del-Meno.html> (Visto el 26 de mayo de 2021).



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

se detallan las actividades y los responsables de Faber Castell a desarrollarse durante el año 2003, cuyo contenido alude a una reunión de trabajo llevada a cabo en una ciudad distinta entre diverso personal de las diferentes divisiones de Faber Castell en el mundo sobre sus estrategias de ventas (perfiles de mercado, publicidad, promociones, intercambio de ideas, proyectos trianuales de actividades, etc.), no advirtiéndose la relación de dicho documento con el evento de la feria al que correspondería el gasto por alquiler de stand, no habiendo presentado ningún otro documento que sustente la causalidad del referido gasto.

Que es del caso mencionar que la recurrente no ha presentado explicación ni sustento alguno con relación a los gastos vinculados a las Facturas N° [REDACTED], emitidas por [REDACTED] por Acciones Mercantil.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, el reparo de la Administración a los gastos por concepto de exhibidores e impresos marketing, propaganda, obsequios, premios, otros marketing y alquileres inmuebles marketing, contenidos en las Cuentas 63750960, 63530960 y 63760960, se ajusta a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

1.5 Gastos por muestras marketing - Cuenta 63740960

Que la recurrente sostiene que los gastos observados comprenden la entrega de muestras con fines promocionales o publicitarios y la adquisición de muestras de productos de oficina realizadas con el fin de mantenerse al tanto de las innovaciones y novedades alcanzadas en el exterior, habiendo presentado documentación que los sustentan.

Que precisa que los productos adquiridos del proveedor Schmincke fueron muestras catalogadas de artículos de oficina y material publicitario, al igual que en el caso de [REDACTED], mientras que en el caso de la compañía [REDACTED] se trató de muestras de engrapadoras, cuya vinculación a su actividad es irrefutable al tratarse de un producto similar al que comercializa.

Que por su parte, la Administración señala que no obstante haberse solicitado a la recurrente durante la etapa de fiscalización la sustentación de los gastos registrados en la Cuenta 63740960 muestras de marketing, no cumplió con lo solicitado.

Que al respecto, mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° [REDACTED] (folios 1140, 1138, 1129, 1123, 1121), reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° [REDACTED] (folios 1068, 1065, 1061, 1056, 1055), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente la relación de causalidad de los importes de la Cuenta 63740960 que incluye muestras y obsequios.

Que consta en el Anexo 2 del Resultado de los Requerimientos N° [REDACTED] (folios 984, 1088, 1089, 1094, 1099 y 1100), que la recurrente no sustentó la entrega de las muestras con fines promocionales, y respecto a las muestras de los proveedores [REDACTED], no sustentó que estén vinculadas con el giro de su negocio.

Que conforme se advierte del Anexo 1.1.1 de la Resolución de Determinación N° [REDACTED] (folios 1684 a 1691), los importes observados son los siguientes:

CUENTA		63740960 MUESTRAS MARKETING	
MES/AÑO	DOCUMENTO	CONCEPTO	REPARO RENTA S/
Enero 2003		Muestras	6 493,23
		Obsequios	
Febrero 2003		Muestras	3 611,52
Junio 2003		Muestras	36 193,25
		Schmincke	852,91
		Borymac Industrial	325,82
Octubre 2003		Muestras	12 579,61
		Ningbo Bin Bin	327,69
Noviembre 2003		Muestras	0,0
		Longreen M.	301,96
		PMP Industrial Limited	548,47
TOTAL			61 234,46



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que cabe mencionar que, en la instancia de reclamación, la Administración dejó sin efecto el reparo en el extremo de los gastos de los documentos FT de _____ y de FT _____ de _____ al haber comprobado que se trata de muestras de productos similares a los que comercializa la recurrente e incluso relacionados a ellos; en consecuencia, corresponde la evaluación del reparo a los demás gastos observados.

Que conforme se verifica de autos, el reparo bajo análisis comprende la entrega de muestras con el objeto de ser entregadas con fines promocionales o publicitarios, y de muestras de productos de oficina, catálogos y material de propaganda adquiridas por la recurrente.

Que con respecto a los bienes entregados con fines promocionales, conforme se constata de los resultados de los requerimientos antes mencionados, en el curso de la fiscalización la recurrente no presentó ninguna documentación que sustentara la entrega de tales bienes, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que por otro lado, se aprecia de autos que en el escrito de 1 de setiembre de 2005 (folio 287), la recurrente se refirió al segundo tipo de gasto observado que comprende el reparo en comentario, mencionando que estaban referidas a los gastos que realizaba para internar al país las muestras que sus proveedores extranjeros les enviaban, los cuales estaban sustentados con comprobantes de pago, habiendo presentado los siguientes medios probatorios: hoja de liquidación por la importación de catálogos del proveedor _____ por S/ 325,82, la Factura N° _____ emitido por _____ por concepto de servicio de mensajería internacional (vinculada a la importación de los catálogos antes referidos), la Guía de Embarque Aéreo N° _____ de 10 de junio de 2003 expedida por _____ remitiendo catálogos y tarjetas de muestra, hoja de liquidación por la importación de material de propaganda del proveedor _____, por S/ 852,91, copia de la Declaración Única de Aduanas N° _____ de 23 de junio de 2003, (vinculada a la importación de las muestras antes referidas), copia de la hoja de costos 06/15 en la que se consignan la relación de transportistas, número de facturas y monto de los fletes por la importación de las muestras remitidas por el proveedor _____, copia de las Facturas N° _____ emitidas por _____, Factura N° _____ emitida por Tramarsa, Factura N° _____ emitida por _____, Recibo por Honorarios N° _____ emitido por _____, Factura N° _____ emitida por _____, Factura N° _____ emitida por _____ por diversos artículos, entre ellos, material publicitario sin costo comercial, hoja de costos de 10 de febrero de 2003 por la importación de muestras de engrapador del proveedor _____ por S/ 327,69, Facturas N° _____ emitidas por _____ por concepto de servicio de mensajería internacional vinculadas a la importación de la muestra de engrapador, copia de la Declaración Simplificada de Aduanas N° _____ de 15 de octubre de 2003, (vinculada a la importación de la muestra antes referida), Factura s/n emitida por _____ por la remisión de una muestra de engrapador, y copia de la hoja de ruta de envío aéreo de DHL N° _____ de la muestra de engrapador del proveedor _____ (folios 199, 198, 195, 183 a 194, 134 a 140).

Que la Administración ha señalado en la resolución apelada que la recurrente no ha demostrado que los gastos de importación de catálogos y material de propaganda estén vinculados al giro de su negocio. No obstante, sobre la base de la evaluación de similar tipo de documentación (hoja de liquidación por importación, factura del transportista, declaración de importación, factura del proveedor del exterior), la Administración ha concluido que se encuentra acreditada la relación de causalidad de los gastos de importación de lapiceros y otros artículos de escritorio (engrapadores, perforadores y sacagrapas), estableciéndose, en consecuencia, que en tales casos a aquella le bastó un análisis del tipo de bienes importados para determinar su vinculación con la actividad de la recurrente.

Que siguiendo la misma línea de análisis de la Administración es posible concluir que dada la actividad comercial de la recurrente consistente, entre otros, en la distribución y comercio de productos que elabora el grupo Faber Castell, como lápices, lapiceros, bolígrafos, marcadores, plumones, artículos de dibujo, de oficina, educación y otros, las que realiza principalmente a través de su fuerza de ventas o comisionistas, le resulta necesario contar con catálogos y material publicitario a fin de poder dar a conocer la variedad de productos que fabrica e importa, por lo que se encuentra acreditada la relación de causalidad de los citados gastos observados.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo a las muestras adquiridas por la recurrente a los proveedores Borymax Industrial Co. Ltd., Schmincke y Ningbo Binbin Stationery Co. Ltd.

1.6 Gastos de viaje (ventas, control de calidad y administración) – Cuentas 63030950, 63030928 y 63030940

Que la recurrente sostiene que ha presentado la documentación que acredita la necesidad y su vinculación con la generación de la renta respecto de los gastos de viaje incurridos por

, precisando que las observaciones planteadas por la Administración son todas formales, como que los reportes de viaje e informes presentados no cuentan con sello de recepción, y cita a su favor el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 3368-1-2006, 9601-5-2004 y 3783-5-2006.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no ha explicado ni detallado la necesidad de los viajes, los clientes a visitar, reuniones o eventos asistidos, los productos a colocar y si pudo concretar su colocación, las cuentas por cobrar a las que debía hacer seguimientos, es decir, no cumplió con indicar la vinculación del gasto con la generación de la renta.

Que al respecto, mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° (folios 1141, 1136, 1128, 1127 y 1122), reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° (folios 1069, 1068, 1060, 1059, 1055), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente, entre otros, de los importes registrados en las Cuentas 63030950, 63030928 y 63030940 por gastos de viaje ventas, control de calidad y administración, detallados en el referido anexo.

Que en el Anexo 2 del Resultado de los Requerimientos N° (folios 1097, 1093, 1092, 1088, 1087, 980, 976, 975, 972), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó la relación de causalidad de los aludidos gastos.

Que conforme se advierte del Anexo 1.1.1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1684 a 1691), los importes observados por la Administración por concepto de gastos registrados en las Cuentas 63030950, 63030928 y 63030940 son los siguientes:

63030950 GASTOS DE VIAJE VENTAS			
MES	N° COMPROBANTE/ PROVEEDOR	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
Marzo		Viaje a Cuba, México, Rep. Dominicana, Puerto Rico, Trinidad, del 15.03.2003 al 02.04.2003	5 244,34
			1 703,56
			9 399,88
Total			16 347,78
Agosto		Viaje de Edith Kussel a Nicaragua, Honduras, Costa Rica	4 151,53
		Viaje de Edith Kussel a Panamá, Caracas, Bogotá	2 622,94
			6 774,47
Total			5 559,72
Noviembre		Viaje a Brasil de señor Cabrera	5 559,72
Total			5 559,72
63030928 GASTOS DE VIAJE CONTROL DE CALIDAD			
MES	N° COMPROBANTE/ PROVEEDOR	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
Julio		Gastos de viaje a Alemania. Meeting técnico	4 011,52
Total			4 011,52
63030940 GASTOS DE VIAJE ADMINISTRACIÓN			
MES	N° COMPROBANTE/ PROVEEDOR	DESCRIPCIÓN	MONTO S/
Julio		Gastos de viaje a Alemania. Meeting técnico	2 083,80
Noviembre		Gastos de viaje a Brasil señor Hippauf	5 559,72
Total			7 643,52

Que según el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. Se agrega que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose,



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que de acuerdo con el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de la deducción por gastos de viaje a que se refiere el inciso r) del artículo 37 de la ley, el monto pagado por viáticos no requerirá ser justificado con comprobantes de pago cuando se trate de viajes al exterior. Los viáticos comprenden los gastos de alojamiento y alimentación. Se indica además que, para la deducción de los gastos de representación incurridos con motivo del viaje, deberá acreditarse la necesidad de dichos gastos y la realización de estos con los respectivos documentos, quedando por su naturaleza, sujetos al límite señalado en el inciso anterior. En ningún caso se admitirá la deducción de la parte de los gastos de viaje que corresponda a los acompañantes de la persona a la que la empresa o el contribuyente, en su caso, encomendó su representación.

Que en las Resoluciones N° 07486-3-2018 y 06072-5-2003, este Tribunal ha señalado que para que los gastos de viaje -pasajes y viáticos- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para el mantenimiento de su fuente como para la generación de rentas, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente.

Que en la Resolución N° 03368-1-2006, se ha indicado que los gastos de viaje pueden sustentarse mediante informes elaborados por el personal que viajó describiendo las actividades desarrolladas en los cursos, ferias y visitas a clientes o proveedores; asimismo, en la Resolución N° 09601-5-2004 este Tribunal consideró que el deudor tributario pudo sustentar los gastos de viaje realizados por sus dependientes presentando los informes elaborados por estos describiendo las actividades realizadas.

Que obran en autos (folios 214 a 241), copia de diversos documentos vinculados a los gastos de los viajes realizados por E consistientes en:

Gastos viaje marzo:

- Boleto aéreo N° emitido por de 10 de marzo de 2003, a nombre de I , con el itinerario Lima – México – Panamá – Santo Domingo – San Juan, con fecha de salida de Lima 15 de marzo de 2003.
- Boleto aéreo N° ; emitido por de 10 de marzo de 2003, a nombre de , con itinerario San Juan – Puerto España – Caracas – Lima, con fecha de salida de San Juan 29 de marzo de 2003 y fecha de llegada a Lima 2 de abril de 2003.
- Reporte de viaje de 7 de abril de 2003 respecto a los viajes realizados a Cuba, México, República Dominicana, Puerto Rico, Trinidad entre el 15 de marzo y el 2 de abril de 2003.
- Reporte gastos de viaje de 4 de abril de 2003
- Recibos por cambio de moneda.
- Voucher de consumo de tarjeta de crédito,
- Factura de alojamiento de hotel en Trinidad del 29 de marzo al 2 de abril de 2003.
- Factura de alojamiento en hotel en San Juan del 26 de marzo al 29 de marzo de 2003.
- Recibo de pago de habitación (San Juan).
- Factura de alojamiento de hotel en Santo Domingo del 23 al 26 de marzo de 2003.
- Factura de alojamiento de hotel en México del 18 al 22 de marzo de 2003.
- Factura de alojamiento de hotel en La Habana del 15 al 18 de marzo de 2003.
- Recibos por gastos de transporte (taxis).
- Comprobantes de pago por alimentación.
- Pases de abordar, incluye la tarjeta de embarque de mexicana en la ruta México – La Habana con fecha de salida 15 de marzo de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Gastos viaje agosto:

- Boleto aéreo N° _____ emitido por _____ de 27 de agosto de 2003, a nombre de _____, con el itinerario Lima – Panamá – Caracas – Bogotá – Lima, con fecha de salida 31 de agosto de 2003.
- Boleto aéreo N° _____ de 6 de agosto de 2003, a nombre de _____, con itinerario Lima – San José – San Salvador – San Pedro Sula – San Salvador, con fecha de salida 10 de agosto de 2003.
- Informes de viaje de 9 y 19 de agosto de 2003 respecto de los viajes realizados a Panamá, Caracas y Bogotá, entre el 31 de agosto y el 5 de setiembre de 2003, y a Costa Rica, Honduras y Nicaragua, entre el 10 y el 15 de agosto de 2003.

Que de la documentación proporcionada por la recurrente se tiene que, de su evaluación de manera conjunta y razonada, puede concluirse que la trabajadora _____ dio cuenta de las reuniones de carácter comercial con sus clientes en el exterior, precisando los temas tratados, documentación que acredita la realización de las aludidas actividades. Por lo expuesto, la necesidad de los referidos gastos de viaje se encuentra sustentada, por lo que se procede levantar el reparo en este extremo.

Que obran también en autos (folios 157 a 181, 113 a 119), copia de diversos documentos vinculados a los gastos de los viajes realizados por _____ consistentes en:

Gastos viajes julio:

- Boleto aéreo N° _____ emitido por _____ de 11 de junio de 2003, a nombre de _____, con el itinerario Lima – Ámsterdam – Núremberg – Ámsterdam – Lima, con fecha de salida 6 de julio de 2003.
- Boleto aéreo N° _____ emitido por _____ de 11 de junio de 2003, a nombre de _____, con el itinerario Lima – Ámsterdam – Núremberg – Bremen - Ámsterdam, con fecha de salida 5 de julio de 2003.
- Relación de gastos por viaje a reunión técnica en Alemania sin fecha y sin identificación del pasajero.
- Vouchers de consumo de tarjeta de crédito.
- Facturas de alojamiento de hotel en Núremberg del 6 al 12 y del 13 al 15 de julio de 2003 del pasajero _____.
- Factura de alojamiento de hotel en Múnich del 12 al 13 de julio de 2003 del pasajero _____.
- Comprobantes de pago por servicios de taxi.
- Comprobantes por consumos de alimentos.
- Recibos por cambio de moneda.
- Tarjetas de embarque del pasajero _____.
- Boleto aéreo N° _____ emitido por _____ de 9 de julio de 2003 a nombre de _____ con el itinerario Núremberg – Bremen con fecha de salida 11 de julio de 2003.
- Facturas de alojamiento de hotel en Núremberg del 6 al 11 de julio de 2003 del pasajero _____.

Gastos de viaje noviembre

- Boleto aéreo N° _____ emitido por _____ de 19 de noviembre de 2003, a nombre de _____ con el itinerario Lima – Santiago – Sao Paulo – Santiago – Lima, con fecha de salida 25 de noviembre de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

- Boleto aéreo N° _____ emitido por _____ de 19 de noviembre de 2003, ilegible el nombre del pasajero¹¹, con el itinerario Lima – Santiago – Sao Paulo – Santiago – Lima, con fecha de salida 25 de noviembre de 2003.
- Copias de la presentación "Objetivos de grupo 2004/05".

Que de la evaluación de la documentación antes mencionada se establece que solo se cuenta con los boletos aéreos y demás comprobantes de los gastos por viáticos, no existiendo ni correspondencia, ni informes, ni ninguna otra documentación que sustente la necesidad del viaje, tal como lo exige el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que los comprobantes de pago no resultan suficientes para acreditar la causalidad del referido gasto, debiéndose indicar, además, que en el caso de las copias de la presentación denominada "Objetivos de grupo 2004/05" no aporta ninguna información respecto a dónde y cuándo se realizó, quiénes fueron los asistentes y los expositores, entre otra información relevante que sumada a otros medios de prueba permitieran establecer su vinculación con la actividad generadora de renta de la recurrente.

Que cabe mencionar que la recurrente no proporcionó en la etapa de fiscalización ninguna otra documentación que sustentara el viaje del señor _____, además de la copia del boleto aéreo.

Que en consecuencia, toda vez que la recurrente no sustentó la necesidad de los viajes observados efectuados por _____, los gastos por pasajes aéreos y viáticos incurridos en el marco de dichos viajes, no son deducibles a efectos de determinar la renta neta, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo en dicho extremo.

1.7 Publicidad y producciones comerciales marketing – Cuenta 63710960

Que la recurrente sostiene que el gasto corresponde al alquiler efectuado de un espacio en las tiendas de la cadena Supermercados _____, a fin de exhibir sus productos en las góndolas y exhibidores de dichos supermercados. Agrega que impedirle deducir los aludidos gastos supone vetarle el acceso a captar un tráfico de público y clientes superior al que regularmente visita sus tiendas —dada la cantidad, tamaño y tipo de productos que ofrecen, no gozan de la afluencia de público de un supermercado— e impulsarlos a incurrir en una serie de costos no previstos de instalación de sucursales y establecimientos adicionales al negarle la posibilidad de acceder a canales indirectos de distribución. Además, la Administración estaba obligada a realizar el correspondiente cruce de información con Supermercados _____, precisando que para verificar la veracidad o causalidad de un gasto no es necesario que aquella cuente con documento adicional al comprobante de pago correspondiente para que pueda realizar de oficio todas las actuaciones y averiguaciones necesarias para esclarecer los hechos sobre los que se pronuncia, conforme al principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444. Cita el criterio establecido en las Resoluciones N° 13492-A-2008, 5594-6-2005 y 784-1-99.

Que, por su parte, la Administración señala que reparó los gastos de las Facturas N° _____, emitidas por Supermercados _____ siendo que la recurrente no esgrimió argumento alguno ni presentó documentación que sustentaran tales gastos.

Que se aprecia del Anexo 2 del Requerimiento N° _____, reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° _____ (folios 1135 y 1064), que la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente los importes registrados en el mes de marzo de 2003 en la Cuenta 63710960 publicidad y producciones comerciales marketing referidos a las Facturas N° _____ emitidas por _____ (Supermercados _____) por S/ 8 036,83 y S/ 9 741,38, respectivamente, requiriéndole presentar comprobantes de pago, contratos, vouchers contables, comunicaciones comerciales, etc.

¹¹ De acuerdo con la información que fluye del Anexo 1.1.1 a la Resolución de Determinación N° _____ al citado boleto correspondería al pasajero de apellido _____.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que en el Anexo 2 de los Resultados de los Requerimientos N° 01 (folios 1097 y 980), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación adicional que acreditara dichos gastos, por lo que observó la suma de S/ 17 778,21 (S/ 8 036,83 + S/ 9 741,38).

Que conforme se constata de los resultados de los requerimientos, en el curso de la fiscalización la recurrente no presentó documentación que sustentara en forma fehaciente los gastos observados, debiendo precisarse que si bien presentó un documento denominado "Negociación Anual 2003" (folio 213), que corresponde a cierta base de acuerdos aplicables, entre otros, con Supermercados) por el periodo 1 de enero al 31 de diciembre de 2003 y en el que se incluye la aplicación de un "rebate" (reembolso) del 8%, se tiene que el referido documento no contiene ninguna otra información que permita vincularlo al gasto que según la recurrente correspondía al alquiler de un espacio en las tiendas de la cadena Supermercados .., siendo que el importe que se indica en el mencionado acuerdo por concepto de "apertura" (US\$1 500,00), no coincide con ninguno de los dos importes observados por la Administración.

Que por tanto, toda vez que la recurrente no acreditó con la documentación correspondiente los gastos contenidos en las Facturas N° .., .., procede mantener el reparo¹².

Que con relación a que la Administración se encontraba obligada a realizar el correspondiente cruce de información con Supermercados .. a fin de verificar la fehaciencia del gasto, cabe indicar que tal argumento no resulta atendible, toda vez que le correspondía a la recurrente sustentar los gastos deducidos 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 las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente.

1.8 Mantenimiento edificio administración – Cuenta 63420940

Que la recurrente sostiene que el reparo formulado corresponde a la deuda de .. asumida por ella a través del convenio de reconocimiento de deuda, condonación de intereses y compromiso de pago suscrito (S/ 56 373,30), así como al servicio de alquiler de un tractor agrícola y arado, limpieza y eliminación de desmonte de un terreno de 7 000 m² (S/ 2 600,00).

Que con relación a la deuda asumida indica que de no haberse cancelado el importe respectivo a la Junta de Propietarios del Centro Comercial Camino Real —por el adeudo que la referida empresa mantenía por concepto de áreas comunes— se habría privado al colectivo de propietarios del indicado centro comercial de un ingreso necesario para la buena conservación de los servicios y áreas comunes, en el cual ella participaba con una alícuota proporcional al área de la unidad independiente que adquirió. Agrega que existen bienes y servicios de dominio común que generan un gasto que debe ser compartido por todos los titulares de secciones de dominio exclusivo.

Que manifiesta que tanto ella como .. calificaron siempre como deudores solidarios de la acreencia que correspondía ser pagada a la Junta de Propietarios, no siendo correcto afirmar que canceló el importe de una deuda ajena. Agrega que la cláusula segunda del convenio —que señala el derecho de la recurrente de repetir contra .. el pago de las cuotas de mantenimiento y gastos de administración— se basó en lo dispuesto por el artículo 1205 del Código Civil y el artículo 141 del Reglamento de la Ley de Regularización de Edificaciones¹³.

Que afirma que no existe motivo para que la Administración niegue la deducción de la deuda en comentario, amparándose en el supuesto incumplimiento del principio de causalidad, sosteniendo para ello que canceló una deuda ajena, siendo que optó por cancelar el íntegro de la referida obligación con el propósito de evitar que la Junta de Propietarios le inicie un proceso de ejecución coactiva, conforme a lo previsto por el artículo

¹² Es preciso señalar que en similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 08321-1-2019, referida a los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, en la que se efectuó el mismo reparo con incidencia en el crédito fiscal.

¹³ Aprobado por el Decreto Supremo N° 008-2000-MTC.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

157 del Reglamento de la Ley de Regularización de Edificaciones, obligándola a asumir una serie de costos legales no previstos.

Que menciona que el alquiler del tractor se realizó con el fin de limpiar un terreno de su propiedad con el propósito de implementar un campo deportivo, precisando que el referido campo deportivo, que es empleado por sus trabajadores y familiares para realizar actividades recreativas, no hubiese podido llevarse a cabo sin la previa eliminación del desmonte y aplanamiento del terreno.

Que, por su parte, la Administración señala que reparó el gasto ascendente a S/ 56 373,30 — correspondiente al pago efectuado a la Junta de Propietarios del _____, por una deuda que pertenecía a la empresa _____ — por cuanto la recurrente no presentó ni explicó la relación de causalidad del gasto efectuado.

Que alega en cuanto al reparo por la suma de S/ 2 600,00 que, si bien la recurrente aduce que se trata del alquiler de un tractor a fin de realizar la limpieza en el terreno de su local para implementar una cancha deportiva, no presentó documentación que acredite su dicho.

Que conforme se aprecia del Anexo 2 del Requerimiento N° _____, reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° _____ (folios 1131, 1128, 1062, 1060), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente la relación de causalidad de los importes registrados en la Cuenta 63420940 por el monto de S/ 56 373,30, por concepto de Junta de Propietarios Camino Real, así como por el importe ascendente a S/ 2 600,00, sustentado en la Factura N° _____, emitida por Transportes Vito.

Que consta en el Anexo 2 de los Resultados de los Requerimientos N° _____; (folios 1095, 1093, 976), que la recurrente no sustentó la relación de causalidad de los aludidos gastos. Asimismo, la Administración dejó constancia en el numeral 5 del Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 1111 y 1110), que de acuerdo a lo señalado en la sesión de directorio de 15 de julio de 2003, la recurrente aprobó un convenio de reconocimiento de deuda, condonación de intereses y compromiso de pago, lográndose un acuerdo con la Junta de Propietarios del _____ para cancelar la deuda ascendente a S/ 56 373,30 del anterior propietario _____ que se encuentra en INDECOPI, debiendo asumir el 100% de la deuda pero les serían condonados los intereses legales; indica, además, que en la cláusula segunda del convenio se precisa que _____ en su calidad de arrendataria del local comercial _____ del _____, es la obligada a cumplir con pagar las cuotas de mantenimiento y gastos de administración de dicho centro comercial.

Que obra en autos a folios 880 y 881, copia del convenio de reconocimiento de deuda, condonación de intereses y compromiso de pago, celebrado por la recurrente y la Junta de Propietarios de 12 de junio de 2003, en virtud del cual las partes acordaron el fraccionamiento y condonación de los intereses legales de la deuda de la primera de las nombradas, por concepto de cuotas impagas de mantenimiento y gastos de administración del mencionado centro comercial, correspondiente a los meses de febrero de 2001 a mayo de 2003 del local _____ por un importe ascendente a S/ 56 373,30 de deuda capital.

Que señalaron además en la cláusula segunda del convenio que: *“A pesar de existir un Contrato de Arrendamiento entre EL DEUDOR y la firma _____, por el cual esta empresa en su calidad de arrendataria del local comercial _____ del Centro _____ es la obligada a cumplir con pagar las cuotas mensuales de Mantenimiento y Gastos de Administración de dicho centro comercial, y sin perjuicio del derecho de EL DEUDOR de repetir contra _____; por el presente documento, de acuerdo a lo estipulado en el inciso j) del artículo 141 del Reglamento de la Ley N° 27157 aprobado por Decreto Supremo N° 008-2000 MTC y de conformidad con lo prescrito por el artículo 1205 del Código Civil vigente, hace reconocimiento de la deuda pendiente que tiene con LA ACREEDORA señalada en la cláusula anterior y se acoge al fraccionamiento de su deuda capital y condonación del 100% de intereses legales concedido por LA ACREEDORA”*; detallándose, a continuación, la forma de pago de la citada deuda.

Que constan, también en autos, copia de las actas de las sesiones de junta general obligatoria anual y universal de accionistas, celebrada el 28 de marzo del 2003, y de directorio de 15 de julio de 2003 (folios 788 a 790), en las que se da cuenta de que como consecuencia de la deuda de _____, y al ser



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

declarado insolvente, se dio por terminado el convenio de insolvencia y se asumió, entre otros, el local ubicado en los N° en el nivel A del Centro Comercial , habiendo señalado la recurrente en su escrito ampliatorio de reclamación de 25 de junio de 2009 (folio 4360), que la referida adquisición se produjo en 1998 y mediante su escrito ampliatorio de apelación de 30 de diciembre de 2010 (folio 5218), que la deuda materia de reconocimiento a través del convenio se generó mientras la empresa .. mantenía posesión de dicha tienda.

Que lo anterior permite concluir que la deuda que fue materia del convenio de reconocimiento por parte de la recurrente, corresponde a las cuotas de mantenimiento y gastos de administración no pagadas por .., en calidad de arrendatario del local comercial, y no así a una pretendida deuda anterior generada por dicha empresa cuando fue propietaria del local comercial bajo comentario.

Que cabe indicar que, contrario a lo señalado por la Administración, la recurrente sí presentó copia del convenio firmado con la Junta de Propietarios en donde consta el acuerdo del monto total de la deuda por concepto de cuotas de mantenimiento y gastos de administración y el periodo al que corresponde; advirtiéndose además que la Administración solicitó a la recurrente proporcionar, además del contrato antes indicado, los asientos contables efectuados por dicha operación, los cuales fueron presentados y obran en autos a folio 301.

Que además, a folios 813 a 854, obra el informe sobre el examen de los estados financieros auditados al 31 de diciembre de 2003 y 2002 de la recurrente, efectuado por el contador público ; en el que en el rubro concerniente a inmuebles para la venta, señala que estos inmuebles comprenden principalmente una galería comercial que se mantiene con el propósito de generar ingresos en la venta y alquiler de los locales comerciales; indicándose además que estos inmuebles no son ocupados por la compañía.

Que de otro lado, de acuerdo con lo establecido por el artículo 125 del Reglamento de la Ley de Regularización de Edificaciones¹⁴, la sección tercera, referida al Régimen de Propiedad Exclusiva y Común, norma el régimen legal al que deberán someterse las unidades inmobiliarias en las que coexistan secciones de propiedad exclusiva y bienes y/o servicios comunes. Su aplicación es obligatoria cuando las secciones que la conforman pertenezcan a dos o más propietarios y optativa cuando pertenezcan a uno solo; siendo que conforme al inciso d) del artículo 126 del aludido reglamento son unidades inmobiliarias que comprenden bienes de propiedad exclusiva y de propiedad común, reguladas por el citado reglamento, los centros y galerías comerciales o campos feriales.

Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 139 del reglamento antes citado, se considera poseedores u ocupantes de las secciones de propiedad exclusiva, a las personas naturales o jurídicas que ejerzan la posesión, o el uso de las unidades inmobiliarias de propiedad exclusiva de una edificación, en calidad de propietarios, arrendatarios, o bajo cualquier otro título que los faculte a ejercer la posesión indicada; se señala, además, que los derechos y obligaciones de los propietarios de las secciones de propiedad exclusiva, se regulan en el Reglamento Interno y los que corresponden a los arrendatarios u otros poseedores se regulan en el título IV, en cuanto se refiere a la administración, uso y disfrute de esas unidades inmobiliarias y de los bienes o servicios comunes.

Que asimismo, de acuerdo con el inciso j) del artículo 141 son obligaciones de los arrendatarios y otros poseedores pagar puntualmente las cuotas destinadas a atender los gastos comunes cuando le corresponda según su contrato. En este caso, el propietario se constituye legalmente como responsable solidario del poseedor no propietario frente a la Junta.

Que según el numeral 1) del artículo 1260 del Código Civil la subrogación opera de pleno derecho en favor de quien paga una deuda a la cual estaba obligado, indivisible o solidariamente, con otro u otros; por su parte, el artículo 1262 del citado código dispone que la subrogación sustituye al subrogado en todos los derechos, acciones y garantías del antiguo acreedor, hasta por el monto de lo que hubiese pagado; mientras que el artículo 1263 señala que en los casos del inciso 1 del artículo 1260, el subrogado está autorizado a ejercitar los derechos del acreedor contra sus codeudores, sólo hasta la concurrencia de la parte por la que

¹⁴ Aprobado por Decreto Supremo N° 008-2000-MTC.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

cada uno de éstos estaba obligado a contribuir para el pago de la deuda, aplicándose, sin embargo, las reglas del artículo 1204¹⁵.

Que de la información antes mencionada obrante en el expediente y de las normas glosadas se concluye que la recurrente se encontraba legalmente obligada, en calidad de responsable solidaria, a efectuar el pago de la deuda impaga generada por _____, en el periodo de febrero de 2001 a mayo de 2003 por el local _____ del que era arrendataria, en tal orden de ideas, no se trataba, como equivocadamente sostiene la Administración, de la deuda de un tercero sino de una deuda propia en calidad de obligado solidario; y que existe vínculo causal entre el gasto por concepto de la precitada deuda por gastos comunes y de administración y la generación de la renta de la recurrente, habida cuenta que el mencionado local comercial de propiedad de la recurrente, que originó la deuda bajo análisis, le generaba renta gravable.

Que en ese sentido, no resulta arreglado a ley el referido reparo de la Administración, por lo que corresponde levantarlo.

Que con relación al alquiler del tractor, conforme a los resultados de los requerimientos de fiscalización se establece que —con excepción de la copia de la Factura N° (_____ emitida por _____ (folio 141)— la recurrente no presentó ningún documento que acredite que existía una relación causal entre el mencionado servicio de alquiler de tractor y limpieza de terreno y su actividad gravada, no habiendo presentado evidencia de que tales labores fueran realizadas en un terreno de su propiedad, ni de documentación que señale el propósito alegado por la recurrente de dotar a su personal de un centro recreativo, ni de los posteriores trabajos efectuados para concretar dicho proyecto, que aporte sustento al nexo causal del gasto incurrido, no siendo suficiente el dicho de la recurrente.

Que, en consecuencia, encontrándose arreglado a ley el mencionado reparo formulado, corresponde mantenerlo.

1.9 Trabajos independientes de personal de administración – Cuenta 63920940

Que la recurrente sostiene que el reparo corresponde a la Factura N° _____ del mes de junio de 2003, emitida por _____ por el servicio de monitoreo básico anual de 8 vehículos, obtenidos mediante arrendamiento financiero con el Banco Santander. Agrega que el gasto corresponde a servicios de vigilancia y seguridad necesarios debido a que mediante la cláusula trigésimo primera del citado contrato de arrendamiento financiero, asumió, desde la posesión de los vehículos, la responsabilidad de cualquier daño, robo o destrucción de estos.

Que la Administración señala que la recurrente no explicó ni acreditó la relación de causalidad del gasto reparado, pues no presentó documentación alguna que acredite que los vehículos que habrían sido objeto de monitoreo eran de su propiedad, o que estaban bajo su arriendo, o algún otro documento que acredite que dichos vehículos realizaban alguna labor vinculada a la generación de renta.

Que conforme se aprecia del Anexo 2 del Requerimiento N° _____, reiterado mediante el Anexo 2 del Requerimiento N° _____ (folios 1130 y 1061), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente, la relación de causalidad del importe registrado en el mes de junio de 2003 en la Cuenta 63920940, ascendente a S/ 8 037,34, y sustentado en la Factura N° _____, emitida por _____.

Que consta en el Anexo 2 de los Resultados de los Requerimientos N° _____, _____ (folios 1094 y 977), que la Administración precisó que la factura reparada correspondía al servicio de monitoreo básico anual siendo que la recurrente no sustentó la deducibilidad de dicho gasto.

Que de la revisión de la documentación obrante en autos (folios 142 a 144), se aprecia copia del contrato de servicio de localización de 7 de junio de 2003, celebrado entre la recurrente y _____ (Segursat), el cual tenía por objeto que esta última le proporcione a la primera los servicios que se detallan en la cláusula segunda, dentro de los cuales destaca el servicio de ubicación y rastreo de las unidades

¹⁵ El artículo 1204 señala que si alguno de los codeudores es insolvente, su porción se distribuye entre los demás, de acuerdo con sus intereses en la obligación Si el codeudor en cuyo exclusivo interés fue asumida la obligación es insolvente, la deuda se distribuye por porciones iguales entre los demás.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

detalladas en las fichas de afiliación, siendo que de acuerdo a la cláusula primera, las fichas de afiliación debidamente firmadas formaban parte integrante del mencionado contrato.

Que no obstante, no obran las fichas de afiliación de los vehículos que serían objeto de los servicios de rastreo y ubicación, las cuales aportaban información esencial a efecto de determinar si existe nexo causal entre el gasto observado y la actividad de la recurrente, debiéndose mencionar que se advierte una inconsistencia en el número de vehículos que habrían gozado de los servicios de rastreo y ubicación, toda vez que mientras la cláusula tercera del contrato en comentario hace alusión a que el número de vehículos a los que se les brindaría los servicios de : serían siete, la recurrente señala en su apelación que se tratarían de ocho vehículos.

Que consta también en autos (folios 403 a 415), copia de la escritura pública de un contrato de arrendamiento financiero celebrado por el Banco Santander Central Hispano – Perú y la recurrente¹⁶, respecto de vehículos que serían referidos en la cláusula séptima, sin embargo, las copias proporcionadas por la recurrente solo comprenden hasta parte de la cláusula quinta, por lo que no puede determinarse las características y el número de vehículos que habrían sido objeto del referido acto, ni si tienen relación con los vehículos por los que se contrataron los servicios de

Que es preciso señalar que adjunto a las aludidas copias de escritura pública corre también en el expediente copia de la minuta del contrato de arrendamiento financiero que daría lugar a la escritura pública en comentario, la que, sin embargo, tampoco incluye el detalle de los vehículos tomados en arrendamiento financiero por la recurrente a fin de destinarlos al giro de su negocio.

Que por lo tanto, al no haberse presentado documentación donde se pueda identificar sobre qué vehículos recayó el mencionado servicio, no se puede concluir en la acreditación del nexo de causalidad entre el referido gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente de la recurrente, en consecuencia, encontrándose arreglado a ley el reparo formulado, corresponde mantenerlo.

1.10 Seguros de administración – Cuenta 65100940

Que la recurrente sostiene respecto al reparo a la póliza de accidentes personales a favor de Dippel, que se habría adquirido en cumplimiento de una obligación derivada del contrato de locación de servicios suscrito con el referido funcionario.

Que por su parte, la Administración señala que mantuvo el reparo al seguro de accidentes personales, en tanto la recurrente no ha sustentado las razones por las que incurrió en el mencionado gasto, ni ha presentado medio probatorio que acredite su causalidad.

Que conforme consta en el Anexo 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 974), la Administración observó el importe ascendente a S/ 3 757,14 registrado en la Cuenta 65100940, correspondiente a la Póliza N° de Royal & Sunalliance, por los asegurados al no haber sustentado la recurrente la relación de causalidad de tal gasto.

Que obra en autos copia de la Factura N° emitida por por concepto de accidentes personales en relación con la Póliza N° , ascendente a US\$ 2 552,34 (folio 434). Cabe precisar que no se adjuntó copia de la póliza del mencionado seguro.

Que asimismo, se aprecia del escrito de 1 de setiembre de 2005, a la observación formulada en el Anexo 2 al Resultado del Requerimiento N° (folio 287), que la recurrente solo se pronunció respecto de los seguros médicos, indicando que han sido tomados de manera general para todos sus funcionarios, sin precisar nada acerca del seguro de accidentes personales.

Que adicionalmente, en el recurso ampliatorio de reclamación de 23 de enero de 2006 (folio 2431), la recurrente indicó que la póliza a favor del señor se contrató por tratarse del director ejecutivo de la empresa, agregando que por política de la empresa otorga este tipo de seguros a sus funcionarios,

¹⁶ Es preciso mencionar que de acuerdo a lo indicado por la Administración en el Índice de Papeles de Trabajo de los Tomos I y II (obrante a folio 604), las citadas copias —que corresponden a la cédula 15— fueron presentadas por la recurrente durante la fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

sin embargo, no adjuntó ningún documento que sustentara su afirmación respecto a su política empresarial en materia de seguros a sus ejecutivos.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que el único medio probatorio presentado por la recurrente para sustentar el gasto materia de análisis, fue la factura de la empresa de seguro, lo que no resulta suficiente, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal.

Que es del caso señalar que la recurrente no ha desvirtuado la parte del reparo referido al gasto por seguro de accidentes personales que fue contratado también a favor de , no habiendo expuesto argumento alguno ni presentado medio probatorio que justificara el gasto en ese extremo.

Que, en consecuencia, encontrándose arreglado a ley el reparo al importe ascendente a S/ 3 757,14, procede mantenerlo.

1.11 Atención del personal de administración – Cuenta 60690940

Que la recurrente sostiene que el reparo corresponde a las facturas giradas por la empresa , en el mes de diciembre de 2003, por la adquisición de diversas vacunas para la prevención de la hepatitis A y B de sus trabajadores, siendo que cumplió con acreditar la procedencia de la deducción.

Que, por su parte, la Administración señala que reparó las facturas correspondientes a la adquisición de vacunas Engerix B adulto y pediátrico, debido a que la recurrente no sustentó con documentación pertinente la vinculación del gasto con la fuente generadora de la renta, dado que no presentó ningún medio probatorio que acredite su destino.

Que conforme consta en el Anexo 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 971), la Administración observó los importes ascendentes a S/ 10 768,52 y S/ 2 414,73 registrados en la Cuenta 60690940, correspondiente a las Facturas N° , emitidas por , por concepto de vacunas Engerix B adulto y pediátrico y Twinrix adulto y pediátrico, al no haber sustentado la recurrente la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente.

Que se aprecia de autos el escrito de 1 de setiembre de 2005, referida a la observación formulada en el Anexo 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 287), en el que la recurrente se limitó a señalar que las vacunas fueron aplicadas a todos sus trabajadores para la protección contra la hepatitis, sin adjuntar medio probatorio alguno que sustente su dicho.

Que en ese sentido, la recurrente no presentó prueba alguna sobre la campaña de vacunación a favor de sus trabajadores, siendo que le correspondía acreditar el destino del gasto incurrido aportando por ejemplo la relación de trabajadores que habrían participado en el mencionado programa de vacunación, o información relativa a la oportunidad en que se habría efectuado tal programa, lo que no hizo.

Que en consecuencia, encontrándose arreglado a ley el reparo a los importes ascendentes a S/ 10 768,52 y S/ 2 414,73 correspondientes a las Facturas N° , procede mantenerlo.

1.12 Mantenimiento y reparación de maquinarias puntas - Cuenta 63410922 y Mantenimiento y reparación maquinarias matricería - Cuenta 63410925

Que la recurrente sostiene que contrató a para que le preste el servicio de mantenimiento y reparación de su máquina de puntas metálicas roll-on para lapicero, lo cual acreditó con la respectiva documentación que presentó, por lo que el gasto vinculado a dicho servicio resulta deducible. Afirma que el gasto por "molde cuerpo 060" se refiere a un bien que no se llegó a fabricar, ya que se cambió de modelo y el material adquirido para su fabricación se utilizó en otros trabajos de planta, razón por la cual nunca se emitió un comprobante de pago que sustente la contraprestación por el servicio de fabricación, sin embargo, el hecho de que el material adquirido se destinó a otro fin, no significa que ello reste causalidad al gasto incurrido.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que, por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó el servicio recibido con relación al gasto por servicio de mantenimiento y reparación de maquinaria prestado por así como tampoco acreditó el gasto descrito como "molde cuerpo 60", por lo que reparó la deducción de dichos gastos.

Que de la revisión del Anexo 1.1.1 de la Resolución de Determinación N° (.....) (folio 1684), se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto referido al servicio de mantenimiento y reparación de maquinarias puntas con relación a la Factura N° L....., al no haberse acreditado tal servicio, siendo que la citada factura también fue reparada por la Administración respecto al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas del período diciembre de 2003, en función al mismo motivo señalado para el caso de autos, esto es, por no haberse sustentado la prestación del servicio, reparo que a su vez ha sido confirmado por este Tribunal mediante la Resolución N° 08321-1-2019, al concluirse que las pruebas presentadas, esto es, el contrato de locación de servicios y comunicaciones, no demuestran que haya realizado un servicio de mantenimiento de la máquina punta de propiedad de la recurrente, pues no existe algún documento, como un informe técnico firmado y/o elaborado por dicho prestador del servicio con el que diera cuenta sobre el trabajo realizado, los días trabajados y el área donde se laboró, ni a las personas a las que rendía cuenta y de la conformidad del servicio, y en la medida que en el presente caso se han presentado similares medios probatorios, corresponde resolver en el mismo sentido, por lo que procede mantener el reparo en cuestión.

Que respecto del reparo relacionado al servicio de mantenimiento y reparación maquinarias matricería, cabe señalar que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (.....) (folio 1120), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con comprobantes de pago, contratos, entre otros, el gasto descrito como "molde cuerpo 060", lo que fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (.....) (folio 1053).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (.....) (folio 1086) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (.....) (folio 971), la Administración dejó consignado que la recurrente no sustentó lo solicitado, motivo por el cual observó la deducción del gasto descrito como "molde cuerpo 060".

Que de autos se advierte que, a pesar de haber sido la recurrente requerida en forma expresa por la Administración, no presentó medios probatorios que permitan sustentar la deducibilidad del aludido gasto descrito como "molde cuerpo 060", por lo que corresponde mantener el presente reparo.

1.13 Mantenimiento edificio marketing - Cuenta 63420960

Que la recurrente sostiene que el monto de S/ 556,00 contenido en la Factura N° (.....), emitida por corresponde a un saldo pendiente de pago, dado que el 6 de noviembre de 2003, canceló por adelantado el 50% del precio total del servicio de instalación de un sistema de detección de incendios en su local del centro comercial Jockey Plaza, de conformidad con la Factura N° Añade que de acuerdo con la Orden de Compra Local OCL # y el presupuesto emitido por la condición de pago fue pactada de modo que se pagaría el 50% del precio con la orden y el 50% restante una vez finalizado el trabajo, en ese sentido no existe desfase entre el precio total pagado por la instalación del sistema de detección de incendios y el cargado a resultados, por cuanto el precio total ascendente a S/ 1 112,00, se encontró dividido en las Facturas N° (.....).

Que la Administración señala que la recurrente cargó a resultados el importe ascendente a S/ 1 112,00 con relación a los servicios prestados por el proveedor no obstante, dicha suma difiere del importe contenido en la Factura N° (.....), la cual fue emitida por el referido proveedor sólo por S/ 556,00, motivo por el cual reparó la deducción de la suma de S/ 556,00, al no haber sustentado la recurrente dicha diferencia.

Que al respecto, a través del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (.....) (folio 1119), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con comprobantes de pago, contratos, entre otros, el gasto vinculado con el proveedor por la suma ascendente a S/ 1 112,00, lo que fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (.....), en donde adicionalmente se indicó que la



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Factura N° , emitida por dicho proveedor por el servicio de instalación del sistema de detección ascendía a S/ 556,00 y no a S/ 1 112,00 (folio 1053).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1086) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 971), la Administración dejó consignado que la recurrente no sustentó lo solicitado, motivo por el cual de los S/ 1 112,00 cargados por la recurrente a resultados, observó la deducción de S/ 556,00 de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, en la medida que la Factura N° fue emitida solamente por S/ 556,00.

Que de la verificación del Anexo 1.1.1 de la Resolución de Determinación N° (folio 1684), se observa que la Administración no reparó la deducción del gasto comprendido en la Factura N° emitida por el proveedor por S/ 556,00, sino el exceso del gasto cargado a resultados ascendente a S/ 556,00, debido a que la recurrente no sustentó con la debida documentación dicho importe deducido demás.

Que de autos se advierte que, a pesar de haber sido la recurrente requerida en forma expresa por la Administración, no presentó los medios probatorios que permitan corroborar la deducción del importe ascendente a S/ 556,00, y su dicho en el sentido que correspondería a un saldo pendiente de pago contenido en la Factura N° , la cual no fue presentada; razón por la cual procede mantener el presente reparo.

1.14 Intereses y gastos de préstamos domiciliados - Cuenta 67110970

Que la recurrente sostiene que en la fiscalización exhibió los estados financieros auditados del ejercicio 2003, dentro de los cuales estaba el Estado de Flujos de Efectivo, en el cual se confirma que los préstamos que obtuvo fueron destinados al pago de pagarés vinculados a capital de trabajo y al pago de una parte de las obligaciones corrientes del año 2003, como proveedores, remuneraciones, beneficios sociales, tributos y otros pagos relativos a su actividad. Precisa que el Pagaré PG con el Banco de Crédito está relacionado con la compra de las galerías del " ", las mismas que vendió posteriormente y que generó renta gravada. Agrega que el Estado de Flujos de Efectivo es el medio probatorio que acredita el destino dado a los préstamos obtenidos, de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 y 00261-1-2007.

Que la Administración señala que reparó la deducción de intereses y gastos que se generaron por los préstamos obtenidos por la recurrente, dado que no demostró que tales préstamos fueron destinados a la generación de rentas gravadas y/o al mantenimiento de la fuente productora.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1134, 1135 y 1140), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con contratos, liquidaciones, informes, entre otros, que los importes correspondientes a intereses y gastos por préstamos, cumplieran con el principio de causalidad, todo lo cual fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 00213036 (folios 1064 y 1067).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1097 y 1100) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 980, 983 y 984), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó lo solicitado, dado que la documentación presentada no acreditaba la causalidad de los gastos, motivo por el cual observó la deducción de intereses y gastos por préstamos registrados en la Cuenta 67110970, en los meses de enero a marzo de 2003, por las sumas de S/ 88 413,51 y S/ 20 842,73, respectivamente.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en consecuencia son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en dicho inciso.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que conforme con lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 02792-4-2003, para la sustentación de los gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que complementando el criterio anterior, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 se ha indicado que para la sustentación de gastos financieros no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que es necesaria la presentación de información que acredite su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demuestre el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que en la misma línea este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 7235-3-2018, que a efecto de acreditar el destino de los préstamos recibidos, se debe presentar, entre otros documentos y análisis, el flujo de efectivo (en el que se detallaran las entradas de efectivo por cobro de ingresos: saldos de efectivo, importes por ventas recibidos y préstamos recibidos, menos las salidas de efectivo por pago de gastos), así como los comprobantes de pago y/o planillas de egresos vinculados con el capital de trabajo, tales como adquisiciones de materia prima e insumos, pago de planillas de trabajadores, pago de obligaciones con terceros, etc., que permitan verificar la utilización del efectivo disponible en la empresa (incluyendo los préstamos) como capital de trabajo.

Que además, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, el sustento del destino o utilización de los financiamientos no implica que este se realice sol a sol, sino que podría realizarse, por ejemplo, mediante el análisis de los flujos de caja, los Estados de Flujos de Efectivo, contrastando dicha información con los análisis y/o documentación que los sustentaran, examinando la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas, teniendo en cuenta el modus operandi de la empresa.

Que en el presente caso, la Administración reparó la deducción de intereses y gastos correspondientes a diversos préstamos que obtuvo la recurrente durante los meses de enero a marzo de 2003 del Banco de Crédito, Banco Santander, Citibank, Banco Interamericano de Finanzas y proveedores varios, al no acreditar la causalidad de dichos préstamos, siendo que de la documentación que obra en autos que fue presentada durante la fiscalización se advierte que la recurrente presentó vouchers bancarios, reportes de estados de cuenta sobre deudas con bancos, reportes sobre cálculo de intereses adeudados a bancos, pagaré, liquidaciones de pagarés, comprobante de diario de las provisiones de pagarés y Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2003 y 2002 (folios 200 a 210, 249 a 267, 513, 515, 523, 524, 526, 529, 530 y 833 a 855).

Que sin embargo, la documentación presentada por la recurrente no acredita que los préstamos que obtuvo hubiesen sido destinados a operaciones gravadas o al mantenimiento de su fuente, toda vez que sólo evidencia la existencia de deudas por préstamos, pero no acredita el destino que se le habría dado a los fondos obtenidos en virtud a tales préstamos, no habiendo la recurrente indicado ni detallado las operaciones a las que fueron destinadas tales fondos, habiéndose limitado a sostener que estaban destinados a capital de trabajo y tampoco acreditó documentariamente la razón de la existencia de los pagarés aludidos por ella.

Que respecto del Estado de Flujo de Efectivo correspondiente al ejercicio 2003 (folios 847 y 848), que se encuentra dentro de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2003 y 2002 (folios 833 a 855), cabe indicar que dicho documento proporciona información sobre los pagos, inversiones y financiamientos efectuados en un determinado ejercicio, mas no sustenta por sí solo su efectiva realización, para lo cual era necesario que se presente la documentación que acredite la efectiva utilización de los fondos a fin de realizar los pagos referidos a proveedores, remuneraciones, tributos, entre otros conceptos, y que el pago de pagarés estaba vinculado a capital de trabajo, de conformidad con lo alegado por la recurrente, todo esto a fin de demostrar el destino de los financiamientos que originaron la carga financiera



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

reparada, lo cual no ocurrió en el presente caso¹⁷, por lo que los argumentos de la recurrente no resultan atendibles, a lo que corresponde añadir que es inexacto que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 y 00261-1-2007 se haya señalado que con el Estado de Flujo de Efectivo resulta suficiente la acreditación del destino dado a los préstamos obtenidos.

Que en tal sentido, la recurrente no demostró fehacientemente el destino de los préstamos y, por ende, que los intereses y gastos por préstamos cumplen con el principio de causalidad, por lo que procede mantener el presente reparo.

Que en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 y 00261-1-2007, invocadas por la recurrente, en la primera se señaló que adicionalmente a un flujo de caja se requería la documentación que acredite la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a terceros y pago de planillas, entre otros, asimismo, en la segunda, se resolvió un caso en que el contribuyente había ofrecido documentación de sustento adicional al Estado de Flujos de Efectivo, siendo que en el presente caso la recurrente no ha presentado documentación de sustento adicional, por lo que tales resoluciones no resultan de aplicación al caso de autos.

2. Gastos no sustentados con los originales de los comprobantes de pago

Que de los Anexos N° 1.2 y 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1682, 1683 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por los gastos anotados en la Cuenta 63030 Gastos de viaje, al no haber sido sustentados con los originales de los comprobantes de pago, consignando como base legal el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que los gastos reparados corresponden a gastos de viajes de su personal a Alemania, por lo que los documentos que sustentan tales erogaciones fueron emitidos por proveedores de bienes y servicios extranjeros, motivo por el cual es razonable que no cumplan con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero sí cumplen con los requisitos señalados en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, de modo tal que adjunta los referidos documentos como medio probatorio.

Que por su parte, la Administración señala que reparó los gastos cargados en la Cuenta 63030 Gastos de viaje¹⁸ por el importe de S/ 28 586,00¹⁹, debido a que la recurrente no presentó los originales de los tickets aéreos.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1128 y 1141), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los importes por gastos de viajes registrados en las Subcuentas 63030928 y 63030940, de acuerdo con el siguiente detalle: i) Panorama viajes, por S/ 6 368,35, ii) BA por S/ 10 761,45, y iii) KLM por S/ 11 456,20, siendo que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° , la Administración señaló que la recurrente no sustentó lo solicitado, dado que exhibió copias de los de tickets aéreos (folios 1093, 1100 y 1101).

Que a través del Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1060 y 1069), la Administración reiteró a la recurrente que sustentara lo solicitado en el considerando precedente y que presentara, entre otros, los tickets aéreos originales, siendo que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 976, 983 y 984), dejó constancia que la recurrente no cumplió con presentar los originales de los comprobantes de pago requeridos, razón por la cual observó, para efecto del Impuesto a la Renta, la deducción de los anotados gastos.

¹⁷ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 10997-1-2017, 02998-1-2019 y 01848-8-2020, entre otras.

¹⁸ Subcuentas 63030928 Gastos de Viaje Control de Calidad – enero por S/ 6 368,35 y julio por S/ 10 761,45; y 63030940 Gastos de Viaje Administración - julio por S/ 11 456,20.

¹⁹ Monto corregido en la resolución apelada al haberse producido un error de cálculo respecto a los importes observados (folio 4711).



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 de la ley son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que el inciso o) del artículo 21 del citado reglamento, antes de la modificación establecida mediante Decreto Supremo N° 134-2004-EF, disponía que, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados serían deducibles aun cuando no reúnan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de las normas citadas se tiene que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se podrán deducir los gastos que sean necesarios para producir la renta y mantener su fuente, los cuales, tratándose de gastos por operaciones realizadas por sujetos no domiciliados, requieren ser sustentados con los respectivos comprobantes de pago; no obstante, no resulta exigible que estos documentos reúnan los requisitos vigentes del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que obra en autos las copias de los tickets aéreos, cuyos respectivos importes fueron deducidos como gasto por la recurrente por viajes al exterior de su personal (folios 180, 181 y 283), y que fueron observados por la Administración por no haberse exhibido el original de tales documentos, debiendo de tenerse en cuenta que de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 11540-5-2011, 6983-5-2006, 7528-2-2005, 3113-1-2004, 448-5-2001, 02301-2-2010 y 19639-8-2011, la no presentación del original del comprobante de pago no ocasiona la pérdida del derecho a la deducción del gasto, en tanto existan otros elementos susceptibles de ser verificados por la Administración que acrediten el pago o la emisión del citado documento, esto es, que se demuestre su preexistencia y que la operación fue efectivamente realizada; siendo que en el presente caso, tal como se aprecia de los requerimientos en que se sustenta el reparo así como del valor impugnado, la Administración no ha objetado la realidad de las operaciones, ni el hecho de no haberse realizado los desembolsos por los gastos de viaje acotados.

Que, en ese sentido, teniendo en cuenta el criterio antes expuesto el reparo a los gastos materia de análisis no se ajusta a ley, y atendiendo a que, por el contrario, no se cuestiona la realización de estos, corresponde levantar el presente reparo.

Que estando al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente en este extremo.

3. Notas de crédito no sustentadas

Que de los Anexos N° 1.5 y 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1671 a 1674 y 1694), se advierte que la Administración reparó la deducción por notas de crédito no sustentadas, por la suma de S/ 753 275,00, consignando como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago²⁰.

Que la recurrente sostiene, respecto de las notas de crédito por devoluciones de mercadería no sustentadas, que a fin de sustentar la emisión de estas presentó, entre otros, el Kardex valorizado de productos terminados, el Kardex de almacén que registra los ingresos y salidas mensuales de cada línea de producto, y el documento denominado "Ing. Devolución Clientes", el cual, si bien no tiene las características del tipo de Kardex que exige la Administración, respalda la emisión de las referidas notas. Agrega que la resolución apelada omitió pronunciarse sobre 4 de las 22 notas de crédito reparadas con este fundamento, lo que vicia con nulidad dicho reparo.

²⁰ Cabe precisar que si bien la Administración reparó la deducción de las Notas de Crédito N° -----, el reparo vinculado a ellas fue levantado por la resolución apelada (folios 4698 a 4700), por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre aquellas.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que indica, en cuanto a las notas de crédito por descuentos y bonificaciones sin sustento, que presentó en la fiscalización el documento denominado "Nueva Política de Comercialización", en el que explica las estrategias de descuentos y bonificaciones que emplea a fin de promocionar determinadas líneas de producto y fidelizar a sus clientes.

Que refiere, con relación a las notas de crédito por anulaciones no documentadas, que están vinculadas a las ventas de los locales de la galería "I" que realizó a diversas personas, en donde se presentaron circunstancias que consistieron en la modificación del cronograma de pagos por venta a plazo, cambio en la titularidad del comprador y cambio del local que originalmente pretendió adquirir el comprador.

Que aduce, sobre las notas de crédito relacionadas a mercadería facturada no despachada, que fue la falta de stock la razón por la que emitió dichos documentos, lo cual acreditó con el Kardex de almacén, y si bien tal Kardex muestra ingresos y salidas consignando totales mensuales, ello no impedía que el auditor pudiese verificar que en los meses en los que fueron emitidas las facturas anuladas no se registraron salidas de los productos consignados en dichos comprobantes de pago.

Que alega, respecto de las notas de crédito vinculadas a diferencias de precios no acreditadas, que las emitió a fin de corregir el error que cometió al cobrar a sus clientes un precio distinto a aquel que mantenía en su lista de precios.

Que afirma, en cuanto a la Nota de Crédito N° que la Administración no consignó en el valor impugnado las razones por las cuales reparó la deducción del importe contenido en la citada nota, lo cual vulneró su derecho de defensa. Con relación a la Nota de Crédito N°, precisa que fue emitida a fin de anular la Factura N°, expedida a, debido a que esta cedió su posición contractual de compradora de un local comercial a, y si la Administración hubiese meritado el contrato sobre la mencionada cesión que presentó en reclamación, el reparo habría sido levantado, dado que dicho contrato y la liquidación de ingresos y gastos que adjunta sustentan la emisión de la referida nota de crédito.

Que, por su parte, la Administración señala que la recurrente realizó deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta mediante notas de crédito, las cuales fueron emitidas por devoluciones de mercadería, bonificaciones, descuentos y anulaciones de venta, y dado que la recurrente no sustentó dichos motivos procedió a reparar tales deducciones.

Que a través del escrito de alegatos la Administración refiere que mediante la Resolución N° 08321-1-2019 se mantuvo el reparo vinculado con las Notas de Crédito N°

, respecto a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003 según consta en las Resoluciones de Determinación N°, al no haberse sustentado los motivos de su emisión, por lo que corresponde que en el presente caso se resuelva en el mismo sentido.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 4 del Requerimiento N° (folios 1114 a 1117), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada las razones por las que emitió diversas notas de crédito y que acreditara la recepción de las mismas por parte del cliente, el reingreso a almacén de las mercaderías y la reversión contable de la operación de venta y costo de venta, en caso de tratarse de devoluciones, y los juegos completos de los comprobantes de pago, en caso de tratarse de anulaciones, debiendo a su vez adjuntar los comprobantes de pago, notas de crédito, partes de ingreso a almacén, Kardex, vouchers contables, entre otros, todo lo cual fue reiterado en el Anexo N° 4 del Requerimiento N° (folios 1049 a 1051).

Que en el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1082 a 1084) y en el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° (folios 967 a 969), la Administración dejó consignado que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado, motivo por el cual observó la deducción de las notas de crédito señaladas en dichos anexos.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, y agrega que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 09688-1-2004 que un descuento constituye una rebaja o disminución sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma en que se realice; y en las Resoluciones N° 373-3-99, 00058-3-2012 y 04970-1-2016, entre otras, se ha señalado que los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, según los cuales los descuentos son prácticas usuales en el mercado que responden a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros y se otorgan con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.

Que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 04967-1-2010 y 09515-3-2007, entre otras, al establecer que es necesario sustentar y/o acreditar fehacientemente que los descuentos se vinculen a circunstancias tales como pago anticipado, monto de volumen u otros similares y que se otorguen con carácter general.

Que el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, y deben contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, siendo que solo pueden emitirse al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; y en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y 06029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito, en tanto que cuando las operaciones no se realizaron o por error se emitieron comprobantes de pago que no fueron recibidos o fueron devueltos por los supuestos adquirentes, estos deben ser anulados, y conservarse los comprobantes con sus respectivas copias.

Que, asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 se ha indicado que las notas de crédito solo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica y su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal mediante la Resolución N° 06110-8-2016, a fin de acreditar la validez de una nota de crédito, resulta necesario que la recurrente sustente los motivos que justifican la modificación de la factura, lo que puede hacerse con las comunicaciones entre la recurrente y su cliente, o algún otro documento que evidencie la vinculación de las operaciones.

Notas de Crédito N°



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que con relación a las Notas de Crédito N°

....., cabe señalar que las mismas también fueron reparadas por la Administración con relación al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diversos períodos del año 2003, en función a los motivos señalados para el caso de autos, esto es, por no haber sustentado la recurrente el reingreso de las mercaderías devueltas al almacén, no haber sustentado los motivos por los que emitió notas de crédito por descuentos especiales y por bonificaciones por mayores compras, no haber sustentado los motivos de anulación de comprobante de pago y no haber sustentado que la emisión de una nota de crédito se debió a la falta de stock de mercadería, habiendo en el caso de autos la recurrente presentado los mismos medios probatorios para sustentar aquellos, cuya evaluación motivó la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08321-1-2019.

Que, en cuanto a las notas de crédito relacionadas con la devolución de mercaderías, la recurrente presentó el Kardex de almacén, Kárdex Valorizado de Mercadería Importada y los documentos denominados "Ing. Devolución Clientes", los que según lo establecido mediante la Resolución N° 08321-1-2019, no sustentan en forma fehaciente el ingreso por devolución de las mercaderías, ya que aparecen consolidados los ingresos y salidas de las mercaderías en cantidades globales, o no hacen referencia a la fecha del reingreso, a las notas de crédito por devolución materia de observación, ni a la identificación del cliente correspondiente.

Que, respecto de la nota de crédito relacionada con la anulación de la operación, tal como se indicó en la Resolución N° 08321-1-2019, no se presentó documentos que acrediten fehacientemente que este documento se emitió por un error en consignar la razón social del cliente en la factura, como pudo ser alguna comunicación con el cliente que evidencie la solicitud de anulación.

Que en relación con notas de crédito relacionadas con bonificaciones por mayores compras y por descuentos especiales, la recurrente presentó el documento denominado "Nueva Política de Comercialización" siendo que, conforme se señala en la Resolución N° 08321-1-2019, de su revisión se aprecia que alude a los cambios que implementaba en la política de precios, clasificación de clientes en distribuidores, Mayoristas A, Mayoristas B y Minoristas con un ejemplo de la estructura de precios de un producto, refiriendo una política de descuentos iguales para todas las listas, información de carácter general, sin que se aprecie que establezca los alcances de las condiciones para otorgar las bonificaciones y/o descuentos materia de reparo o de la realización de campañas durante el año, lo que resultaba necesario acreditar de acuerdo con las normas y jurisprudencia antes glosadas, para verificar si en el caso de cada una de las notas de crédito observadas correspondía aplicar los descuentos efectuados.

Que en cuanto a la nota de crédito relacionada con mercadería facturada y no despachada, de acuerdo con lo indicado en la Resolución N° 08321-1-2019, la recurrente no proporcionó documentación que demuestre la devolución del pago por la venta de la mercadería así como tampoco aquella que sustente que no fue entregada.

Que por lo tanto, procede mantener el reparo efectuado con relación a las notas de crédito antes referidas, con excepción de la Nota de Crédito N° emitida por ajuste al precio de venta vinculada a la Factura N° , toda vez que tal como se concluyó en la Resolución N° 08321-1-2019, se acreditó que correspondía a la corrección del error incurrido al haber cobrado al cliente un precio distinto a aquel que la recurrente mantenía en sus listas de precios vigentes, lo que fue corroborado con las Facturas N° por la venta de los mismos artículos, por lo que en este extremo corresponde levantar el reparo.

Notas de Crédito N°

Que las mencionadas notas de crédito fueron emitidas por la recurrente por devolución de diversos tipos de mercadería.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que, al respecto, mediante las Resoluciones N° 06029-3-2014 y 02906-8-2016, este Tribunal ha indicado con relación a la emisión de 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 ahora bien, a fin de acreditar la devolución de mercaderías se observa en autos que la recurrente presentó unos documentos denominados "Ing. Devolución Clientes" (folios 65 a 69, 72, 85, 89, 95, 97, 99, 104, 106 y 108), que son reportes emitidos por su sistema informático en los que se hace referencia en algunos casos al nombre de los clientes, listados de diversos artículos identificados con códigos de 10 dígitos, descripción de la mercadería y cantidad, y en algunos casos consignan números de guías de remisión, sin embargo, no existe referencia sobre las notas de crédito observadas, ni se aprecia que conste la recepción de los bienes por parte de la persona responsable, la cual debió identificarse con sus nombres y apellidos así como consignar su firma o conformidad con el ingreso de los bienes al almacén, toda vez que el formato de dichos documentos prevé tal información.

Que adicionalmente, la recurrente proporcionó en medio magnético el archivo denominado "Kardex Productos Terminados - Consumos" (folio 299), el cual contiene como información los números de diversas guías de remisión y facturas, los códigos y la descripción de diversas mercaderías junto con sus respectivas cantidades, así como también presentó en medio magnético el archivo denominado "Mov. Alm03 - Sust Reing. almacen" (folio 292), el mismo que hace referencia a fechas y números de documentos, códigos y descripción de diversos bienes junto con sus correspondientes cantidades; sin embargo, dichos archivos no contienen información sobre las notas de crédito emitidas por devolución de mercadería, que son materia del presente reparo, no identifican a los clientes destinatarios de tales notas, ni figuran datos sobre las fechas en que los bienes devueltos habrían reingresado al almacén de la recurrente.

Que de lo expuesto se advierte que la documentación presentada por la recurrente no sustenta en forma fehaciente que las mercaderías que le habrían sido devueltas por sus clientes habrían ingresado a su almacén, con lo cual el reparo vinculado con las notas de crédito emitidas por devoluciones se encuentra arreglado a ley, motivo por el cual corresponde mantenerlo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la resolución apelada omitió pronunciarse sobre 4 de las 22 notas de crédito observadas, cabe precisar que carece de sustento, pues en la mencionada resolución se hace mención a las 22 notas de crédito, afirmándose sobre aquellas que la recurrente debió contar con un Kardex que detallara el ingreso y salida de sus mercaderías, lo que no hizo, pues del análisis del archivo denominado "Kardex Productos Terminados - Consumos", presentado en medio magnético, se advirtió la ausencia del registro de las notas de crédito y del retorno de la mercadería que figura en ellas, razón por la cual se mantuvo el reparo (folios 4705/vuelta y 4707/vuelta).

Notas de Crédito N° _____, _____, _____, _____.

Que las citadas notas de crédito fueron emitidas por la recurrente por bonificaciones.

Que de la revisión de la Nota de Crédito N° _____, emitida por la recurrente a su cliente _____ (folio 49), se observa que la misma hace referencia a una bonificación por oferta del producto textiliner vinculada a la Factura N° _____, la cual fue emitida por la recurrente el 29 de agosto de 2003 a dicho cliente por la venta de 16 800 piezas de resaltadores textiliner (folio 48), siendo que obra en autos el Memorándum N° 073/02 de 8 de julio de 2003 (folio 47), en el que la recurrente señaló que a partir de la compra de 7 800 piezas de resaltadores textiliner se bonificaría con 1 300 piezas de dicho producto a cualquier comprador, apreciándose que la emisión de la Nota de Crédito N° _____ se condice con la anotada promoción, por lo que se encuentra acreditado el motivo de su emisión, correspondiendo levantar el reparo en este extremo.

Que en cuanto a la Nota de Crédito N° _____, cabe indicar que la recurrente no adjuntó documentación alguna que sustente el motivo de su emisión, no resultando suficiente el dicho de la recurrente en el sentido que otorgó bonificaciones a su cliente _____ en atención a que regularmente adquiere cantidades considerables de los productos que comercializa (folios 5205 y 5206).



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que en tal sentido, la recurrente no ha sustentado con documentación fehaciente las razones por las cuales emitió la Nota de Crédito N° _____ por lo que procede mantener el reparo en este extremo.

Notas de Crédito N°

Que las referidas notas de crédito fueron emitidas por la recurrente por anulación de comprobante de pago o anulación de operación.

Que de la verificación de las Notas de Crédito N° _____, se observa que la recurrente las emitió el 30 de junio de 2003 a nombre de _____, haciendo referencia al valor de un terreno y a la anulación de la Nota de Débito N° 1581 y de la Factura N° _____ sin haber proporcionado la documentación que respalde tales motivos.

Que respecto de la Nota de Crédito N° _____, se aprecia que fue emitida por la recurrente el 30 de mayo de 2003 a nombre de _____, por anulación de la Factura N° _____ y como referencia consigna cambio de compra de local, sin embargo, no obra en autos tal factura ni documentación que permita determinar el bien relacionado con ella.

Que con relación a las Notas de Crédito N° _____, corresponde señalar que la recurrente no adjuntó documentación alguna que permita sustentar el motivo de su emisión.

Que en consecuencia, la recurrente no ha sustentado con documentación fehaciente las razones por las cuales emitió las Notas de Crédito N° _____ de modo tal que debe mantenerse el presente reparo.

Notas de Crédito N°

Que las anotadas notas de crédito fueron emitidas por la recurrente por mercadería facturada y no despachada.

Que de la revisión de las Notas de Crédito N° _____ se advierte que fueron emitidas por la recurrente haciendo referencia a mercadería facturada y no despachada (33 600 marcadores softpoint color azul, 33 600 marcadores softpoint color rojo, 38 400 marcadores softpoint color negro, 324 estuches con 30 plumones fiesta y 36 000 borradores de tinta - lápiz), y a las Facturas N° _____, siendo que la recurrente no adjuntó documentación que permita demostrar tales motivos.

Que por lo tanto, la recurrente no ha sustentado con documentación fehaciente los motivos por los cuales emitió las Notas de Crédito N° _____, por lo que procede mantener el presente reparo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en cuanto a que con el Kardex de almacén se acredita la falta de stock de las mercaderías, cabe precisar que el mismo muestra ingresos y salidas de productos consignando totales mensuales, por lo que dicha falta de stock no fue acreditada.

Notas de Crédito N°

Que las citadas notas de crédito fueron emitidas por la recurrente por diferencia de precios.

Que de la revisión de las Notas de Crédito N° _____, se observa que fueron emitidas por la recurrente a sus clientes haciendo referencia a una diferencia de precios respecto de diversos bienes y a las Facturas N° _____, siendo que la recurrente no adjuntó documentación que permita determinar que a través de las referidas notas de crédito correspondía que se realice un ajuste al precio de venta establecido en las facturas, para lo cual pudo haber presentado comprobantes de pago emitidos a otros clientes que contengan los mismos bienes comprendidos en las citadas notas de crédito, o listados de precios, entre otras pruebas, lo que no hizo.

Que en tal sentido, la recurrente no ha sustentado con documentación fehaciente las razones por las cuales emitió las Notas de Crédito N° _____, motivo por el cual debe mantenerse el presente reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Nota de Crédito N°

Que la referida nota de crédito fue emitida por la recurrente con relación a un terreno y al reajuste en la venta de local comercial.

Que de la Nota de Crédito N° , se advierte que fue emitida por la recurrente a su cliente haciendo referencia a un terreno y consignando como descripción "Por reajuste en la venta del local comercial N° 1042 en la galería comercial del , Ref. Factura N° del 30.04.2003", no obstante, la recurrente no presentó documentación alguna que sustente las razones por las que emitió la mencionada nota de crédito, por lo que debe mantenerse el presente reparo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración no consignó en el valor impugnado las razones por las cuales reparó la deducción de la Nota de Crédito N° lo cual vulneró su derecho de defensa, cabe indicar que dicho argumento carece de sustento, toda vez que en el valor impugnado se consignó que se reparaba la deducción de los ingresos vinculados con tal nota de crédito al no sustentarse el motivo de su emisión (folio 1674), lo que incluso ya había sido señalado en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1083) y en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 00213036 (folio 969).

Nota de Crédito N°

Que la anotada nota de crédito fue emitida, de acuerdo con lo señalado por la recurrente, a fin de anular la Factura N° , emitida a .

Que, al respecto, la recurrente durante la fiscalización no cumplió con presentar alguna documentación que sustentara las razones por las cuales emitió la aludida nota de crédito, por lo que debe mantenerse el presente reparo.

4. Diferencia de unidades no sustentadas

Que de los Anexos N° 1.6, 1.6.1 y 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1667 a 1670 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por las unidades en exceso reconocidas en el costo de ventas por el importe de S/ 254 003,00, para lo cual consigna como base legal, entre otros, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que durante el procedimiento de fiscalización presentó y puso a disposición toda la información necesaria para que la Administración efectuara una correcta determinación del costo de venta, tales como los comprobantes de pago, registros contables, entre otros, sin embargo, esta solo se centró en la comparación entre los archivos en formato excel MR1 y MR2, que consignaban las ventas efectuadas en el ejercicio, y los Kardex de productos terminados y almacén, en los que estaban anotadas las unidades consumidas, específicamente, de los productos Lux 034 (línea de bolígrafos descartables), 031F (línea de bolígrafos descartables de punta fina), 30045 x 10 (línea de estuches de plumones) y 123 (línea de marcadores jumbo para pizarra blanca).

Que indica que la Administración incurrió en un error de cálculo al momento de determinar las unidades consumidas, pues afirma que no ha sumado correctamente los importes de las unidades consumidas que se lista en la columna Q (CANDES) de los archivos MR1 y MR2, por lo que el reparo es nulo.

Que afirma que las diferencias determinadas fueron sustentadas a lo largo de la fiscalización, las cuales corresponden a devoluciones de clientes, reingresos de almacén, cambios de productos defectuosos, pérdidas de despacho, entre otros, que no fueron registrados en los archivos MR1 y MR2.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente determinó su costo de ventas en función a las unidades consumidas, conforme con la ecuación contable del costo de ventas, no obstante, advirtió que existían diferencias entre las unidades vendidas y las consignadas como "consumidas" en su Kardex, reconocidas por la recurrente como costo computable de las unidades enajenadas, existiendo un monto no sustentado de S/ 254 003,00, objeto de reparo.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que al respecto, mediante el Anexo N° 6 del Requerimiento N° (folios 1043 a 1045), la Administración indicó que respecto de los productos más consumidos según el Kardex, determinó en el Cuadro N° 1 (folio 1044), el número de unidades "consumidas" o con salidas del almacén del ejercicio 2003, el cual fue comparado con las cantidades vendidas contenidas en los archivos (MR1 y MR2), proporcionados en respuesta del Requerimiento N° hallando diferencias en los productos Lux 034 (544 438 unidades), 30045 x 10 (115 698 unidades), 123 (94 038 unidades) y 031F (-944 675 unidades), por lo que solicitó a la recurrente que sustentara tales diferencias, debiendo para ello presentar las guías de remisión, comprobantes de pago, notas de crédito y/o débito, beneficiarios, recepción por parte del cliente, órdenes de salida de almacén, comunicación comercial, contratos, entre otra documentación correspondiente.

Que en escrito de respuesta de 31 de agosto de 2005 (folio 286), la recurrente señaló que no había diferencias entre unidades consumidas con lo consignado en los archivos MR1 y MR2, que solo detallaban las ventas y considera notas de crédito que se emiten por descuento por pronto pago.

Que en el Anexo N° 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 962 a 965), la Administración indicó que, respecto de las unidades no sustentadas, la recurrente no presentó escrito explicando las diferencias halladas ni documentación que las sustente, añadiendo que considerando que la recurrente determinaba su costo de ventas mensualmente en función de las unidades consumidas y por diferencia, esto es, aplicaba la fórmula "inventario inicial más producción del ejercicio menos inventario final", el efecto de las diferencias se dio en el costo de ventas, por lo que existía una sobrevaluación en el costo de ventas por S/ 254 002,74, la cual no fue sustentada, por lo que procedió a observarla.

Que de autos se advierte que la Administración determinó diferencias entre las unidades consumidas o que salieron del almacén que figuran en el Kardex del ejercicio 2003, que se reconocieron como costo de ventas del periodo, y las unidades enajenadas de dicho periodo consignadas en los archivos MR1 y MR2.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá al costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor del último inventario determinado conforme a ley.

Que de acuerdo con la práctica contable y el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05402-4-2010, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más las compras del ejercicio menos el inventario final, por lo que el aumento o disminución en el inventario final afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual afectará la determinación de las ventas netas y por ende el cálculo del Impuesto a la Renta.

Que el elemento determinante para definir el ejercicio al que se imputará el costo vinculado a una operación de venta, es el devengo de la renta gravada generada por dicha operación, criterio acorde al contenido en la Resolución N° 04004-4-2012, siendo que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01038-1-2006, el reconocimiento tanto del ingreso, como del costo de ventas debe efectuarse en el mismo ejercicio.

Que en el caso de autos, si bien la recurrente para determinar el costo de venta de los bienes vendidos, conforme se verifica del cuadro de costos de venta del periodo (folio 817), aplica la ecuación contable del inventario inicial más compras (o producción) menos inventario final, el resultado en unidades que esta reconoció como costo de ventas del periodo, no representa las unidades efectivamente vendidas por las que se reconoció un ingreso.

Que en efecto, tal como lo reconoce la propia recurrente en su escrito de apelación (folio 4921), la diferencia que se obtiene como resultado de dicha ecuación solo en parte corresponde a las ventas efectivamente realizadas con los clientes, correspondiendo la diferencia a una serie de operaciones y movimientos, tales como reingresos al almacén, cambios de productos defectuosos, pérdidas en el despacho, entre otros.

Que de lo antes expuesto, se tiene que la Administración no cuestiona los elementos inventario inicial, compra (o producción) ni inventario final, sino el resultado final de esta ecuación que fue considerado como "costo de ventas" en el ejercicio 2003, el cual se encuentra conformado por las unidades vendidas a los clientes sustentado en los archivos MR1 y MR2 y otros conceptos, que la recurrente no sustentó.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que asimismo, se aprecia que respecto de las unidades vendidas contenidas en los archivos MR1 y MR2 (folio 297), la Administración solo está considerando aquellas salidas de inventarios o consumos que se encuentran relacionadas a un comprobante de pago, esto es, que se ha podido asociar con una operación de venta por la que se ha reconocido un ingreso en el periodo.

Que, de lo antes señalado, se aprecia que la Administración determinó el reparo, tal como se muestra a continuación, según el Anexo N° 1.6.1 de la Resolución de Determinación N° _____ (folio 1444):

Productos	Unidades		Diferencia	Costo unitario***	Sobrevaluación
	Según MR1 y MR2*	Consumidas según Kardex**			
Lux 034	41 682 145	41 876 080	193 935	0,118979	23 074
30045 x 10	1 586 530	1 714 280	127 750	1,162995	148 573
123	2 108 967	2 256 498	147 531	0,692889	102 223
031F	36 405 134	36 255 408	-149 726	0,132687	-19 867
Total (S/)					254 003

* Total vendido que cuenta con documentación referenciada con los comprobantes de pago emitidos.

** Cuadro de unidades consumidas (folios 667 a 670).

*** Según Cuadro 3 del Anexo N° 6 del Resultado del Requerimiento N° 00213036 (folio 962), determinado como el promedio del costo anual entre el total de productos.

Que de esta manera, se advierte la existencia de salidas del inventario que fueron reconocidas como costo de ventas en el ejercicio 2003, que no corresponden a las operaciones de venta, respecto de las cuales la recurrente no las sustentó con documentación alguna, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que respecto de lo afirmado por la recurrente en el sentido que la Administración incurrió en un error de cálculo al momento de determinar las unidades consumidas, pues afirma que no ha sumado correctamente los importes de las unidades consumidas que se lista en la columna Q (CANDES) de los archivos en excel denominados MR1 y MR2, cabe indicar que en los citados archivos que contienen las ventas efectuadas por la recurrente durante el ejercicio acotado, se aprecia que la Administración no está considerando aquellas salidas que no se encuentran relacionadas con un comprobante de venta, lo que resulta razonable, siendo que la recurrente no ha presentado documentación alguna que desvirtúe esta observación y sustente su dicho, por lo que no resulta atendible lo alegado por esta.

5. Costo de enajenación de locales de galería “ ”

Que de los Anexos N° 1.7, 1.7.1 y 1 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 1651 a 1666 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el costo de enajenación no sustentado por el importe de S/ 2 225 577,00, en virtud del primer párrafo del artículo 37 y el artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene, entre otros, que el aludido reparo es nulo por cuanto la Administración no ha seguido el procedimiento legal establecido para determinar la deuda sobre base cierta, dado que el procedimiento utilizado para asignar el costo unitario de los inmuebles vendidos no se encuentra comprendido en ninguna norma, sino que -como lo ha reconocido la propia Administración en la resolución apelada- dicho procedimiento, arbitrario y carente de base legal, estuvo plagado de vicios al no valorarse los datos ciertos que proporcionó de manera oportuna, tales como las licencias de obra, declaratorias de fábrica, informes de valorización efectuados por el _____ escrituras públicas de independización, entre otros, que sustentaban el costo de la galería y el metrado de las unidades independientes, así como de las áreas comunes, siendo que, por el contrario, la Administración utilizó factores hipotéticos, por lo que aplicó la acotación sobre base presunta y no sobre base cierta, lo que genera la nulidad insalvable del reparo, vicio que no puede ser subsanado o convalidado como pretendería hacerlo la Administración en la resolución apelada.

Que manifiesta que adquirió en el año 1998, mediante contrato de compraventa con el _____ los dos inmuebles que componen la galería “ ” (_____), mediante el pago de un precio global, el cual a su vez incluía un tercer inmueble ubicado en el distrito de San Isidro, es decir, no discriminó ni identificó el valor individual de cada uno de los locales comerciales que componían



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

dicha galería, y que registró los tres predios en un solo rubro de existencias, asignándoles un único costo computable global. Luego de ello, efectuó ampliaciones o modificaciones a las obras de la galería, las cuales fueron adicionadas al citado costo. Asimismo, advierte que la Administración en ningún momento cuestionó los componentes del costo computable global del centro comercial, por lo que la discrepancia se restringe a la porción del referido costo que podía ser atribuida a cada una de las unidades independientes y que podía ser deducida en el ejercicio 2003, por tratarse de ventas a plazos.

Que agrega que, si bien las normas no regulan un procedimiento para distribuir el costo de una edificación entre las diversas unidades independientes, la Administración tendría que haber verificado que el costo deducido era acorde a una distribución razonable del costo global, debiéndose seguir un procedimiento sobre base cierta, partiendo de datos, factores, elementos o valores reales, objetivos y que contasen con un sustento fáctico, técnico y jurídico idóneos; sin embargo, ello no ocurrió, por cuanto la Administración utilizó un dato presunto en función al cual determinó el costo por metro cuadrado y que para efecto de la determinación de la proporción del costo imputable al ejercicio 2003 en aquellos casos en los que no se conocía el precio de venta total, procedió a estimarlo en función de un margen presunto de utilidad obtenido de la información relativa a otros locales.

Que arguye que la Administración no dio validez ni meritó debidamente la cuantiosa documentación proporcionada, entre ella, los dos informes de tasación elaborados por () en el año 2003, con los que se determinó el costo de las edificaciones ubicadas en el Jr. () y en el Jirón ()

Que expone que, tal como lo reconoce la resolución apelada, en fiscalización se tomó como área 8 301,39 m² según licencia de obra cuando correspondía considerar un área total de 7 691,89 m² por ser un dato cierto; sin embargo, este vicio del procedimiento vinculado con la utilización de un factor presunto no se puede subsanar, lo que ha sido advertido y reconocido por el área de reclamos pretendiendo subsanarlo hallando un nuevo costo por m² sobre la base de la información de () en sus valorizaciones.

Que precisa que, en aquellos casos en los que la Administración no conoció el precio de venta total de un local, procedió a estimarlo en función de un "margen de utilidad promedio" obtenido de la información relativa de los otros locales (30,33% para el primer piso y 16,93% para el segundo piso), lo que no se encuentra contemplado en las normas tributarias como un procedimiento válido para hallar el ingreso por ventas ni el costo deducible, siendo que este otro vicio en la resolución apelada se ha pretendido subsanar, modificándose el sustento del reparo, esto es, se ha sustituido estimándose el precio de venta de los locales, por lo que no se presentó contrato atribuyéndose el precio de venta del predio contiguo más cercano.

Que reitera que la Administración ha variado los fundamentos de la acotación pretendiendo convalidar los vicios y defectos incurridos por el área acotadora, extralimitándose en su facultad de reexamen, ya que no puede modificar el sustento del reparo en la instancia de reclamos, y cita al respecto las Resoluciones N° 0076-1-2000, 09703-1-2001 y 04941-2-2006.

Que aduce que no se le ha reconocido el costo de las áreas comunes de la galería comercial " () " (pasadizo, escaleras, servicios higiénicos, tanques elevados, ductos, entre otros), pese a que los adquirentes de las tiendas a su vez detentarían un porcentaje proporcional de las mencionadas áreas, por lo que correspondía que estas fueran deducidas conjuntamente con el costo de cada unidad independizada, debido a que la venta implicaba a su vez la transmisión de una alícuota sobre las áreas comunes, más aún si dicho procedimiento es razonable como mecanismo de recuperación de los costos incurridos en la construcción de tales áreas.

Que por su parte, la Administración señala que durante el ejercicio 2003 la recurrente vendió tiendas de la galería comercial " () " (conformada por dos inmuebles contiguos) otorgando financiamiento (venta a plazos), sin sustentar la forma de cálculo del costo deducido por tal concepto por el importe de S/ 4 234 256,51, siendo que en los libros contables y registros no figuraba de manera discriminada el costo de cada una de las tiendas, por lo que no se identificó el costo de los bienes vendidos.

Que agrega que, para sustentar el mencionado costo la recurrente presentó planos, algunos contratos de venta, declaraciones de fábrica, licencia de construcción, dos tasaciones efectuadas por la () de ()



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

cuya revisión no se advierte cómo la recurrente determinó la suma de S/ 4 234 256,51 deducida como costo de enajenación; en ese sentido, procedió a determinar el costo de ventas considerando el costo global reconocido por la adquisición de la galería más el importe de las mejoras realizadas ascendente a S/ 26 526 552,81, el cual fue distribuido entre el área de construcción total del terreno de 8 301,39 m² que figura en la licencia de obra, obteniendo un costo por m² de S/ 3 195,44, luego de lo cual, para calcular el costo de cada local multiplicó el costo por m² hallado por el área de cada tienda, y el resultado fue considerado como costo de venta en un porcentaje igual al reconocido como ingreso por la recurrente en relación al valor de venta de la tienda, en aplicación del artículo 58 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que en los casos en los que la recurrente no presentó el contrato de venta, a efectos de calcular el costo de enajenación, calculó el margen de utilidad de todas las ventas por las que se presentó contratos y aplicó el mínimo margen obtenido respecto de las ventas efectuadas.

Que precisa que el reparo bajo análisis consta de dos partes: i) la determinación del costo promedio del metro cuadrado para calcular el costo de los bienes enajenados, y ii) la determinación de la proporción de dicho costo asignada al ejercicio considerando que se trataba de una venta a plazos.

Que sobre la determinación del costo promedio, explica que el área de construcción total del terreno de 8 301,39 m² contenida en la licencia de obra consideraba la ampliación de obras hasta el quinto piso, sin embargo, de la declaratoria de fábrica de 2 de agosto de 2004, solo constaba que en el año 2003 se finalizó la obra de ampliación efectuada en el segundo piso, y considerando que aún no se habían edificado los pisos tercero a quinto, se modificó el criterio utilizado para determinar el costo en función a la información de m² (área total construida), contenida en las tasaciones efectuadas por la CONATA, dado que correspondería al área real y exacta de la galería "E" en el año 2003, corrigiendo así el error incurrido por el área acotadora.

Que asimismo, respecto de la asignación de parte del costo al ejercicio 2003, manifiesta que para determinarse la proporción imputable del costo debía tenerse en cuenta el precio de venta de los inmuebles, sin embargo, la recurrente no proporcionó totalmente dicha información, por lo que el área acotadora calculó el margen de utilidad de todas las ventas por las que presentó contratos y aplicó el mínimo margen obtenido respecto de las ventas efectuadas a las operaciones sin contrato. Sin embargo, la Administración precisó que teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual en los casos de venta debe considerarse el valor de mercado, en la resolución apelada se consideró como precio de venta de aquellos inmuebles cuya información no fue brindada por la recurrente, el que correspondía al predio contiguo más cercano tomando como referencia la numeración. En consecuencia, procedió a reliquidar el costo de enajenación deducible del ejercicio 2003, determinando un exceso ascendente a S/ 2 003 881,68, importe que fue reparado, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 de la resolución apelada (folios 4670 a 4672).

Que ahora bien, tal como se indicó, de los Anexos N° 1.7, 1.7.1 y 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1651 a 1666 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el costo de enajenación no sustentado por el importe de S/ 2 225 577,00.

Que conforme a lo antes expuesto, posteriormente, en la instancia de reclamación, mediante la resolución apelada, la Administración reliquidó el costo de enajenación en exceso no sustentado, modificando el área de construcción total del terreno para determinar el costo unitario por m², así como el precio de venta de los bienes para determinar la proporción de la venta que debe ser deducida en el ejercicio 2003. Así, se aprecia que la Administración concluyó que no era correcto utilizar para la determinación del costo la cantidad de m² consignada en la licencia de obra por no ser información real, puesto que de la documentación analizada advirtió que las tasaciones efectuadas por la "E" de la galería "E", ofrecían, en lo que se refiere al área, información real y exacta, por lo que consideró la información contenida en tales documentos; y que respecto de la proporción del costo imputable al ejercicio fiscalizado el método del menor margen de utilidad aplicado por el área acotadora, en los casos que la recurrente no proporcionó el correspondiente contrato de venta, no era el más apropiado, siendo que lo que correspondía era considerar lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que en este sentido, a fin de mantener el reparo por costo de enajenación en exceso no sustentado, la Administración modificó los criterios inicialmente considerados, empleando información contenida en las tasaciones efectuadas por la CONATA (folios 447 a 481), y en los contratos presentados del local contiguo más cercano tomando como referencia la numeración.

Que es del caso precisar que entre la documentación verificada por la Administración, con la cual esta sustentó su conclusión que motivó el reparo contenido en la resolución de determinación impugnada, por costo de enajenación en exceso no sustentado, no se encontraban las aludidas tasaciones efectuadas por la CONATA, toda vez que, como la propia Administración explica en la resolución apelada y dejó señalado en el citado valor impugnado (folios 1666 y 4694/vuelta), no les otorgó mérito a su contenido dado que no incluían el valor del terreno; no obstante, de la resolución apelada se desprende que, en instancia de reclamación, la Administración no solo otorgó mérito a estos documentos, que había expresamente desestimado en un principio, sino que sustentó la determinación del costo basándose en el contenido de las referidas tasaciones.

Que asimismo, respecto de la determinación de la proporción del costo de los bienes vendidos, se advierte que, en la instancia de reclamación, la Administración sustenta la observación aplicando el valor de mercado del local contiguo más cercano tomando como referencia la numeración, lo que no había sido considerado cuando se formuló el reparo en el valor impugnado, ya que para tal efecto se consideró el margen de utilidad de todas las ventas por las que se presentó contratos y aplicó el mínimo margen obtenido respecto de las ventas efectuadas; por tanto, mediante la resolución apelada se modificó la determinación del costo amparándose en una disposición normativa, esto es, el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, y que mediante la facultad de reexamen dicho órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código indica que son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, siendo que el último párrafo de dicho artículo incorporado por el Decreto Legislativo N° 1263 dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial y que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el último párrafo del artículo 150 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, señala que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que este Tribunal ha dejado establecido en diversas resoluciones, tales como la Resolución N° 8767-1-2016, que si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos; con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada para modificar el mencionado reparo, como ha ocurrido en el presente caso.

Que en efecto, si bien en virtud al artículo 127 del Código Tributario, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a modificar el sustento del reparo al costo de enajenación de los locales de la galería del ' ' en exceso imputado al ejercicio 2003, tal como se advierte de los considerandos precedentes.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que en ese sentido, considerando lo establecido por el citado artículo 127, la Administración al modificar el sustento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo, y en aplicación del artículo 150 del mismo código, emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo en comentario, corresponde levantarlo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° _____, en dicho extremo²¹.

Que estando al sentido del fallo carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en este extremo.

6. Activo fijo deducido como gasto

Que de los Anexos N° 1.8, 1.8.1 y 1 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 1649, 1650 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por activo fijo cargado indebidamente como gasto por el importe de S/ 12 886,00, y señala como base legal el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que el cielo raso fue instalado a fin de disimular las instalaciones eléctricas, sanitarias, entre otros, por lo que no modifica el inmueble, sino que busca restaurar el futuro beneficio económico que se espera del mismo al ser utilizado como oficina, en consecuencia, no se trata de un añadido que pretenda mejorar la condición del inmueble más allá del estándar original evaluado o que su implementación haya incrementado la vida útil del inmueble o el nivel de producción, sino que constituye un gasto de mantenimiento o reparación. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 343-3-2005, 11631-4-2007, 11869-1-2008, 07219-3-2009 y 05576-3-2009.

Que precisa que los techos falsos o cielo rasos, por su propia naturaleza, no califican como edificaciones, puesto que además de poder ser separados sin destruir, deteriorar ni alterar el inmueble, en estos las personas no desarrollan actividad alguna, y cita la Resolución N° 00452-5-2009. Agrega que la Administración aplica de manera retroactiva la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA, transgrediendo lo previsto en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, además que el incremento del valor del inmueble no es suficiente para que un gasto pueda ser calificado como una mejora permanente susceptible de ser depreciada.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el gasto registrado por la recurrente referente a la construcción e instalación de un techo denominado "cielo raso" en el inmueble ubicado en la Av. _____, dado que constituye una modificación a la construcción (instalaciones fijas y/o complementarias), que genera beneficios mayores al rendimiento estándar, por lo que al originar un mayor beneficio debía reconocerse como activo.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° _____ (folio 1142), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con comprobantes de pago, contratos, entre otros, la relación de causalidad con la generación de rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora, los gastos consignados en las Cuentas 60660922 – Mantenimiento Edificio Secc. Puntas y 60660923 – Mantenimiento Edificio Secc. Ensamblaje, relacionada con la Factura N° _____ lo que fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 00213036 (folio 1069).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 1101) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 983 y 984), la Administración dejó consignado que los desembolsos contenidos en la Factura N° _____, emitida por la instalación de falso techo y el 50% del suministro de materiales e instalación de falso cielo raso, no fueron reconocidas como activo fijo sino como gasto, por lo que procedió a observarlos.

²¹ Según el acápite 76 del Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009 y modificatorias, "Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación", se declarará nula la apelada y se dejará sin efecto el valor en aplicación del artículo 150 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que según lo previsto en el párrafo 23 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16²², referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo, los desembolsos posteriores a la adquisición de un elemento que ha sido reconocido ya dentro de la partida inmovilizado material deben ser añadidos al importe en libros del activo cuando sea probable que de los mismos se deriven beneficios económicos futuros adicionales a los originalmente evaluados, siguiendo pautas normales de rendimiento, para el activo existente; se añade que cualquier otro desembolso posterior debe ser reconocido como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido.

Que el párrafo 24 de la citada NIC agrega que los desembolsos posteriores a la adquisición de los elementos componentes del inmovilizado material, solo se reconocerán como activos cuando mejoren las condiciones del bien por encima de la evaluación normal de rendimiento hecha originalmente para el mismo. Ejemplos de mejoras que producen incrementos en los beneficios económicos futuros son las siguientes: (i) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva; (ii) puesta al día de componentes de la maquinaria para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos; y (iii) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costos de explotación estimados previamente.

Que asimismo el párrafo 25 indica que los desembolsos procedentes de reparaciones y mantenimiento del inmovilizado material que se realizan para restaurar o mantener los beneficios económicos futuros que la empresa puede esperar de las pautas normales de rendimiento estimadas originalmente para el activo, se reconocen normalmente como gastos del ejercicio en que se producen.

Que, al respecto, Nikolai y Bazlei²³ señalan que los beneficios económicos futuros pueden incrementarse por: 1) la extensión de la vida del activo, 2) el mejoramiento de la productividad, 3) la producción del mismo producto a un menor costo, o 4) el aumento de la calidad de los productos. En el mismo sentido, Kieso y Weigandt²⁴ sostienen que para poder capitalizar los desembolsos posteriores es necesario que exista una de las tres siguientes condiciones de beneficios futuros: (i) que se prolongue la vida del activo; (ii) que se aumente la cantidad de unidades producidas con el activo; y (iii) que se eleve la calidad de las unidades producidas.

Que para Hendriksen²⁵ muchas mejoras pueden tener como resultado un aumento en la calidad del servicio prestado por el activo en cuestión, así la instalación de un sistema de alumbrado más eficiente en el edificio de una fábrica mejora los servicios prestados por el edificio. Asimismo, agrega que debe hacerse un esfuerzo para capitalizar solo aquellos costos que tengan como resultado un aumento en los servicios futuros del activo fijo. Adicionalmente, Finney y Miller²⁶ señalan que incluso se produce una mejora cuando se produce una sustitución que aumenta solo la calidad, como por ejemplo cuando se sustituye un techo de madera por uno de tejas o cuando un vidrio ordinario se sustituye por cristal inastillable.

Que de acuerdo con lo expuesto constituyen mejoras aquellos desembolsos que incrementan los beneficios económicos de bienes preexistentes, lo cual no se limita al incremento de la vida útil, dado que también pueden generar el aumento de la cantidad de bienes producidos o de la calidad de los servicios prestados por dicho bien.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 147-2-2001, 3595-4-2003 y 1217-5-2002, entre otras, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo

²² Modificada en 1998 y oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 023-2001-EF/93.01.

²³ NIKOLAI, Loren; y BAZLEI, John. Contabilidad Intermedia. International Thomson Editores, S.A. de C.V. 8va Ed. 2001. México. Págs. 382 y 383.

²⁴ KIESO, Donald y WEYGANDT, Jerry. En Contabilidad Intermedia. Editorial Limusa S.A. de C.V. Grupo Noriega Editores. México. 2001. Segunda Edición. Págs. 572 y 573.

²⁵ HENDRIKSEN, Eldon. En Teoría de la Contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. 1974. Pág. 433.

²⁶ FINNEY, Harry y MILLER, Herbert. Curso de Contabilidad - Intermedia. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. Barcelona. España. 1978. Segunda Edición en español. Pág. 345.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así, si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que de otro lado, según lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09259-5-2001 y 01217-5-2002, los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible representan desembolsos necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento, sino más bien provocan que la recupere, después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo que estos desembolsos no tienen repercusión futura, debiendo considerarse como gasto del período, señalándose en cuanto a los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, que son los necesarios para que el bien opere correctamente, pero sin añadir valor alguno al mismo, y por ende, constituyen desembolsos que serán reconocidos como gasto del período en que se llevan a cabo.

Que según Iglesias Mouteira el falso techo tiene como ventajas la protección mecánica, la reducción de las emisiones y el incremento de la seguridad²⁷. En el mismo sentido, para Palomo Navarro²⁸ el cielo raso también conocido como falso techo es un recurso que suele aplicarse mucho en obras de remodelación de locales y viviendas usadas, para rebajar la altura de los locales de negocio, cumple con un doble objetivo: por una parte, formar una cámara aislante de aire, que confiera ciertas condiciones de atemperación a la estancia, y, por otra, ocultar la obra con un acabado decorativo, creando un nuevo techo, por debajo del verdadero.

Que de lo antes expuesto se tiene que la controversia en este caso consiste en determinar si los desembolsos por la instalación de un cielo raso o falso techo debieron formar parte del activo fijo o no.

Que conforme con lo señalado precedentemente los comprobantes de pago observados fueron emitidos por la instalación de un cielo raso, esto es, por la instalación, confección, construcción y adquisición de un bien tangible que fue adicionado al inmueble utilizado como oficina, evidenciándose que de acuerdo con su naturaleza, tal instalación le permitiría a la recurrente agregar valor a dicho inmueble, mejorando las condiciones en que se desarrolla su actividad económica, lo cual redundaría en la obtención de mayores beneficios económicos en más de un ejercicio.

Que en tal sentido, de acuerdo con la citada NIC 16, tales bienes calificaban como activos fijos, siendo que la propia recurrente afirma en su apelación que fue instalado a fin de disimular las instalaciones eléctricas de la oficina, careciendo así de sustento que tales gastos corresponderían a reparaciones o mantenimientos.

Que por lo expuesto, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley y corresponde mantenerlo.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 343-3-2005, 11631-4-2007, 11869-1-2008, 07219-3-2009 y 05576-3-2009, que invoca la recurrente no contradicen el análisis efectuado en la presente instancia, dado que hacen mención a los criterios generales para distinguir una mejora de una reparación y desembolsos por desperfectos y fallos, los que se han sido tomados en cuenta al emitir pronunciamiento.

²⁷ Iglesias Mouteira, Rubén. Instalación De Redes Informáticas e Ordenadores. Ideas propias Editorial. España. 2006. Pág. 244. Véase en el siguiente enlace:

<https://books.google.com.pe/books?id=EF7uiU9IK60C&pg=PA247&lpg=PA247&dq=falso+techo+ruben+iglesias&source=bl&ots=pHBLN3D8i7&sig=ACfU3U3pwVnKILqjVMJ1ctZQ3wEUJZrQmg&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwj66ZyU-a3xAhXPE7kGHZpNBKAQ6AEwDnoECA8QAw#v=onepage&q=falso%20techo%20ruben%20iglesias&f=false> (Visto el 28 de mayo de 2021).

²⁸ Palomo Navarro, José Manuel; Villar Martínez, Manuel; y Martínez de Ases, José. Albañiles. Temario y Test. Colección Temarios Generales. Ebook. España. 2002. Págs. 49 y 50. Véase en el siguiente enlace: https://books.google.com.pe/books?id=MJL9eXXh-3MC&pg=PA49&dq=falsos+techos&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwiquitmph_XwAhVZD7kGHSzKB80Q6AEwAHoECAkQAq#v=onepage&q=falsos%20techos&f=false (Visto el 31 de mayo de 2021).



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que asimismo, en relación con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00452-5-2009, cabe indicar que no resulta de aplicación al caso de autos, al estar referido a los ductos para transporte de gas natural.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración aplica de manera retroactiva la Norma G.040 del Reglamento Nacional de Edificaciones, aprobado por el Decreto Supremo N° 011-2006-VIVIENDA, transgrediendo el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, es preciso mencionar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal, a realizar el control difuso; por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

7. Gastos no devengados

Que de los Anexos N° 1.9, 1.9.1 y 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1647, 1648 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por gastos no devengados en el ejercicio por el importe de S/ 33 561,45, para lo cual señala como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que los desembolsos anotados en la Cuenta 65100940 Seguros Administración corresponden a las Pólizas de Seguro N° , las cuales estuvieron vigentes del 31 de agosto al 31 de octubre de 2003, conforme se aprecia de las Facturas N° y , por lo que tales gastos se devengaron en el ejercicio 2003, no existiendo motivo alguno para que se proceda a su desconocimiento, y cita el Informe N° :

Que respecto a los gastos registrados en la Cuenta 63760960 Propaganda y obsequios de Marketing, manifiesta que si bien este se encuentra vinculado al servicio de rediseño de los bocetos y artes correspondientes al catálogo 2004, consignado en los Recibos por Honorarios N° , eso no impide que dicho catálogo fuese utilizado a fines de 2003, puesto que la campaña escolar de 2004 empezó en dichas fechas; además que, por ser un instrumento publicitario destinado a sus clientes mayoristas, distribuidores y representantes, resulta normal y entendible que se haya hecho entrega del catálogo actualizado antes de que inicie el año 2004, con el fin de facilitarles una herramienta que les permita realizar sus pedidos con antelación, al inicio de sus respectivas campañas.

Que en cuanto a los gastos anotados en la Cuenta 63750960 – Exhibidores e impresos marketing menciona que la Administración reparó las Facturas N° , emitidas por las empresas I .. por adelantado del 20% por la adquisición de parantes destinados a la promoción de nuevos productos vinculados a la campaña escolar 2004 y catálogos empastados, respectivamente, los cuales ingresaron a su almacén el 17 y 26 de diciembre de 2003, por lo que tales gastos devengaron en el ejercicio 2003.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó que los aludidos gastos hubiesen devengado en el ejercicio 2003, en este sentido, observó la porción del seguro de asistencia médica familiar no devengada, los gastos asociados con la campaña de ventas del ejercicio 2004 en función del principio de asociación y que no demostró que dicha campaña se iniciara en el ejercicio 2003, y los gastos asociados a ingresos del ejercicio 2004.

Que al respecto, mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (folios 1119, 1121, 1125 y 1126), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de manera documentada con comprobantes de pago, contratos, entre otros, la deducibilidad de los gastos anotados en las Cuentas 65100940 – Seguros Administración (setiembre), 63760960 – Propaganda y obsequios de Marketing (noviembre), y 63750960 – Exhibidores e Impresos Marketing, en el ejercicio 2003, todo lo cual fue reiterado en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 00213036 (folios 1053, 1054 y 1058).

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 00213027 (folios 1086, 1087 y 1091) y en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 00213036 (folios 971, 972 y 974), la Administración observó que en la Cuenta 65100940 – Seguros Administración, entre otras, la recurrente reconoció como gasto en



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

el mes de setiembre seguros sustentados con las Facturas N° , , que no se consumían en su totalidad en el ejercicio 2003; en la Cuenta 65100940 – Seguros Administración y en la Cuenta 63760960 – Propaganda y obsequios de Marketing se deducían, entre otros, bocetos y artes finales para calendarios y catálogo 2004; así como que en la Cuenta 63750960 – Exhibidores e Impresos Marketing, se dedujeron en el mes de diciembre erogaciones relacionadas con la campaña 2004, por lo que procedió a observar dichos gastos.

Que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las rentas de la tercera categoría se consideraran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo dicha norma de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que cabe señalar que, respecto al alcance del concepto del devengado, este Tribunal a través de las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, ha establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que según la explicación contenida en el párrafo 22 del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad²⁹ (NIC), para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengado, y en tal sentido, los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo, inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que señala el párrafo 95 de dicho marco conceptual que los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente correlación de gastos con ingresos, implica el reconocimiento simultáneo o combinado de unos y otros, si surgen directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos. Agregan los párrafos 96 y 97 del aludido marco que cuando se espera que los beneficios económicos surjan a lo largo de varios periodos contables, y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos se reconocen en el estado de resultados utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución; mientras que se considerarán dentro del estado de resultados, esto es, se reconocerán inmediatamente como gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance.

Que por su parte, Hendriksen³⁰ señala que por definición se incurre en un gasto cuando se consumen o utilizan bienes o servicios en el proceso de obtener ingresos, y agrega que el momento, fecha o periodo, en que deben presentarse los gastos se determina en parte por el enfoque de la utilidad, es decir, en el ejercicio en que se reconoce el ingreso al que está asociado; y en el caso de los gastos indirectos, se reconocen en el ejercicio en que se utilizan los bienes o servicios, o cuando puede medirse una disminución en el valor económico o en el mismo ejercicio en que se produce si existe incapacidad de relacionar los gastos con cualquier beneficio futuro.

Que para Javier Romero³¹ conviene mencionar que cargar el pago anticipado por propaganda y publicidad como activo y no como un gasto del periodo se basa en el hecho de que el producto aún no se encuentra en el mercado, por ende, no genera ingresos; y al no existir ingresos, no se puede enfrentar sus costos y gastos relativos, de conformidad con el postulado de la asociación de costos y gastos con ingresos. Ahora bien, en el momento en que el producto se lanza al mercado, comenzará a generar ingresos, y es cuando toda la propaganda y publicidad devengada se llevará o cargará a los resultados del ejercicio. Una vez que el producto se encuentre en el mercado y le genera ingresos a la entidad, cada gasto efectuado por

²⁹ Oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 005-94-EF/93.01 con vigencia a partir del 1 de enero de 1994.

³⁰ HENDRIKSEN, Eldon. Op Cit. Pág. 210.

³¹ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier. Contabilidad Intermedia. McGRAW-HILL/Interamericana Editores, S.A. de C.V. 3ª Ed. México 2012. Pág. 316.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

propaganda y publicidad deberá cargarse a los resultados del ejercicio y no deberá capitalizarse como un activo.

Que, conforme con lo anterior, los gastos deben imputarse a un ejercicio atendiendo a un enfoque de utilidad en el cual debe verificarse la existencia de una vinculación directa entre el gasto y el ingreso que ayuda a obtener, y en el supuesto que se verifique dicha vinculación, a fin de que exista una correlación temporal entre los ingresos que ayudan a obtener estos gastos, procede diferir la deducción de un gasto a los períodos a los cuales su erogación les es útil.

Que, a continuación, se efectuará un análisis para cada uno de estos conceptos.

- Cuenta 65100940 – Seguros Administración

Que en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 974) y en la resolución apelada (folio 4689), se dejó constancia que la Administración observó la parte no devengada de los gastos contenidos en las Facturas N° , emitidas en virtud de la Póliza N° , por el producto Intersalud con vigencia desde el 31 de agosto de 2003 al 31 de agosto de 2004.

Que las pólizas de seguro cubren un riesgo o siniestro dentro de un plazo de cobertura, por lo que generan beneficios económicos durante dicho plazo, en ese sentido, no se reconoce como gasto en la oportunidad en la que se recibe el comprobante, sino durante el plazo de cobertura. Por tanto, considerando la vigencia del seguro (31 de agosto de 2003 a 31 de agosto de 2004), procedió a dividir el total del comprobante de pago, entre los 12 meses de vigencia del contrato, a fin de determinar el importe del seguro no devengado.

Que al respecto, cabe mencionar que al no haber presentado la recurrente ninguna documentación sustentatoria que desvirtúe el periodo de vigencia del contrato de seguro y que corrobore su afirmación que se devengó en el ejercicio 2003, pese a haber sido requerida por la Administración, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

- Cuenta 63760960 – Propaganda y obsequios de Marketing y Cuenta 63750960 – Exhibidores e Impresos Marketing

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 972), la recurrente reconoció como gasto del periodo en la Cuenta 63760960 Propaganda-Obsequios, premios otros Marketing los importes de S/ 2 844,81 y S/ 3 874,32, sustentados en los Recibos por Honorarios N° , emitidos por Gerardo Larrea, por concepto de bocetos y artes para introducción, hojas nuevas y rediseño del catálogo 2004, esto es, propaganda de la campaña del ejercicio siguiente.

Que asimismo, del Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 971), se advierte que la recurrente en el mes de diciembre de 2003 reconoció como gasto en la Cuenta 63750960 Exhibidores e impresos Marketing, la Factura N° , emitida por . por concepto de adelanto del 20% por la adquisición de parantes destinados a la promoción de nuevos productos vinculados a la campaña escolar 2004; así como la Factura N° , emitida por Editora Argentina, por concepto de catálogos nacional 2004, recibidos en el mes de diciembre de 2003.

Que sobre el particular la recurrente no discute que tales gastos correspondan a la campaña del ejercicio siguiente, y se limita a señalar que los catálogos actualizados fueron entregados antes de que inicie el año 2004 a los clientes mayoristas, distribuidores y representantes, sin adjuntar prueba alguna de dicha afirmación; lo que no resulta suficiente para acreditar que tales gastos devengaron en el ejercicio 2003.

Que en este sentido, habida cuenta que la recurrente dedujo en el ejercicio 2003, materia de fiscalización, gastos de publicidad relacionados con la campaña del ejercicio siguiente, y no proporcionó evidencia alguna que el producto o los productos a que se refiere dicha campaña fueran lanzados al mercado en el ejercicio fiscalizado, a fin de asociar costos y gastos con ingresos, el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

8. Muestras no vinculadas y cuya entrega no está sustentada

Que de los Anexos N° 1.10 y 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1646 y 1694), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por muestras cuya entrega no ha sido acreditada por el importe de S/ 58 968,00.

Que la recurrente sostiene que procedió a efectuar las siguientes entregas de muestras y obsequios: i) entrega de muestras de marketing y mercadeo destinados a promociones, talleres, ferias escolares, etc., ii) entrega de muestras a comisionistas, iii) entrega de muestras a clientes del exterior y iv) muestras destinadas al departamento de control de calidad para realizar análisis de productos, cuya causalidad se encuentra acreditada con la documentación que presentó durante el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte, la Administración señala que los gastos de propaganda son aquellos realizados para efectos de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, es decir, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, siendo que en primer lugar se debe de verificar la entrega de muestras para que este sea considerado como gasto de propaganda; sin embargo, indica que la recurrente no proporcionó el detalle de las muestras o los beneficiarios, ni tampoco sustentó la efectiva entrega a sus clientes o potenciales clientes. En ese sentido, no se encuentra sustentado que se hubiese entregado muestras vinculadas al giro del negocio ni que estas hubieran sido entregadas, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que al respecto, mediante el punto 15 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1143 y 1144), la Administración señaló que del Kardex de productos terminados observó que al final de cada mes la recurrente consignó una deducción por el concepto de "muestras y obsequios"; sin embargo, no se especificó las cantidades ni los ítems, por lo que le solicitó que proporcionara el detalle de los productos que conformaban dicho concepto, los beneficiarios y los motivos de la entrega. Asimismo, que sustentara la relación de causalidad del citado desembolso, siendo que en el resultado del mencionado requerimiento (folios 1102 y 1103), se dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1075 y 1076), la Administración reiteró lo solicitado en el Requerimiento N° antes citado.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1037 a 1039), la Administración indicó que los importes de las muestras y obsequios obtenidos del Kardex de productos terminados son los siguientes:

MUESTRAS Y OBSEQUIOS	
MES	S/
Enero	11 217,53
Febrero	11 537,79
Marzo	8 688,35
Abril	1 920,54
Mayo	2 131,63
Junio	1 409,51
Julio	1 679,06
Agosto	1 879,69
Setiembre	1 435,13
Octubre	13 188,05
Noviembre	2 456,52
Diciembre	1 423,93
TOTAL	58 967,73

Que no obstante, la recurrente no presentó el detalle de la composición de "muestras y obsequios" según salidas del Kardex, ni sustentó los motivos de las salidas ni quiénes fueron los beneficiarios; en consecuencia, procedió a observar el importe de S/ 58 967,73.

Que de autos se aprecia que la recurrente sostiene que se trata de gastos destinados a la entrega de muestras de marketing y obsequios con fines publicitarios (folio 4880).



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que sobre el particular, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 07527-3-2010, que, aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los clientes, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que en ese sentido, correspondía que la recurrente proporcionara la documentación sustentatoria que acreditara la recepción de los bienes por parte de sus clientes o potenciales clientes, tanto en las muestras como en los obsequios, según el criterio antes señalado, lo que no hizo, pese a que fue requerida de manera expresa, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

9. Participación de los trabajadores en las utilidades no pagadas dentro del plazo

Que del Anexo N° 1.11 de la Resolución de Determinación N° (folios 1644 y 1645), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el importe de S/ 27 901,64, por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades, al no haber sido pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que la recurrente sostiene que, al 31 de diciembre de 2003, la participación en las utilidades era un gasto que solo podía ser cuantificado y pagado con posterioridad a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, de modo tal que no podía quedar sometido a la disposición del inciso v) del artículo 37 de la ley del citado impuesto, el cual condiciona la deducibilidad del gasto a su pago dentro del plazo de presentación de la referida declaración, y cita la Resolución N° 10167-2-2007 emitida por este Tribunal.

Que agrega que la exigencia del pago previo de la participación de las utilidades conforme lo prevé el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no le resulta aplicable, y que el gasto por dicho concepto resulta deducible al haberlo pagado en abril de 2004, de conformidad con el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 892, esto es, a los 30 días calendarios del vencimiento de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó haber realizado el pago de S/ 27 901,64 por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades del ejercicio 2003, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, por lo que reparó la deducción del mencionado concepto por el referido importe.

Que al respecto, el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, refiere en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, disponiendo en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la citada ley, incorporado por la Ley N° 27356³², los gastos o costos que constituyan para su receptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

³² Vigente desde el 1 de enero de 2001.



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 019-2004/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera nueve (9), como es el caso de la recurrente, debía presentarse el 1 de abril de 2004.

Que, asimismo, este colegiado en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 06762-3-2013 y 21233-3-2012, ha establecido que, para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, a efectos de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se realizara el pago.

Que, atendiendo a las normas y a los criterios jurisprudenciales antes glosados, se tiene que en el ejercicio 2003, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores o ex trabajadores a que se refiere el Decreto Legislativo N° 892, en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta.

Que de la revisión del Anexo N° 1.11 de la Resolución de Determinación N° (folios 1644 y 1645), se aprecia que la Administración reparó la deducción de S/ 27 901,64, por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades del ejercicio 2003, dado que la recurrente realizó el pago por dichas participaciones los días 5, 7, 15, 22 y 29 de abril de 2004, es decir, con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 (1 de abril de 2004), lo que no ha sido objetado por la recurrente, toda vez que solo cuestiona el reparo bajo análisis en el hecho que no le resulta aplicable el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en ese sentido, estando a que la recurrente no niega haber incumplido con cancelar los S/ 27 901,64 por la participación en las utilidades de sus trabajadores hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, el reparo materia de autos debe mantenerse.

Que con relación al alegato de la recurrente referido a que el gasto reparado sí resulta deducible, ya que de conformidad con el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 892, la participación de los trabajadores en las utilidades las pagó dentro de los 30 días calendarios siguientes al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003; cabe anotar que el citado artículo 6 establece un plazo máximo a efecto que los empleadores cumplan con sus obligaciones de carácter laboral, esto es, pagar a los trabajadores su participación en las utilidades de la empresa, siendo que el segundo párrafo del mencionado artículo establece que vencido dicho plazo se genera intereses moratorios, no obstante, para fines tributarios la norma especial aplicable es la Ley del Impuesto a la Renta en cuyo inciso v) de su artículo 37 condiciona la deducibilidad al pago realizado dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10167-2-2007 invocada por la recurrente, corresponde indicar que no resulta de aplicación, toda vez que esta versa sobre una situación distinta a la de autos, ya que se circunscribía a la aplicación del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta³³.

Que estando a que en esta instancia se han mantenido algunos reparos y levantado otros, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que la Administración proceda a reliquidar la Resolución de Determinación N° teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente en la presente resolución.

³³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 07952-8-2016 y 11626-8-2016.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por los intereses del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de abril de 2003, como consecuencia del reparo a la base de cálculo en dicho periodo por concepto de notas de crédito no sustentadas (folios 1571 a 1577).

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) fijando sobre la cuota de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, y b) aquellos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el citado artículo 85 agrega que, para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que correspondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el Anexo N° 4 del referido valor (folio 1572), el reparo en mención está vinculado con las Notas de Crédito N° no sustentadas, las cuales también fueron objeto de reparo para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y en el análisis efectuado anteriormente por el referido reparo, se concluyó que no se acreditó el motivo de su emisión, por lo que la rebaja de los ingresos no se encuentra sustentada; en tal sentido, el reparo a la base de cálculo para el aludido pago a cuenta se encuentra arreglado a ley, y por lo tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° (folios 1639 a 1642), fue girada por la Tasa Adicional del 4,1 % del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, citando como base legal el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 55 de su reglamento.

Que según el inciso g) del artículo 24-A de la citada Ley de Impuesto a la Renta, incorporado mediante Ley N° 27804, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario.

Que el artículo 55 de la aludida ley, sustituido por Ley N° 27804, prescribe que el impuesto a cargo de las personas jurídicas domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 27% sobre su renta neta, agregando que dichas personas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre toda suma cargada como gasto que resulte renta gravable o cargo a utilidades o reservas de libre disposición, siempre que el egreso, por su naturaleza, signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 4873-1-2012, la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que por su parte, de acuerdo con lo señalado en reiterada jurisprudencia emitida por este Tribunal como la contenida en las Resoluciones N° 05525-4-2008, no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida Tasa Adicional solo es



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta; no obstante no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar su acaecimiento y el destino de estos.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02703-7-2009, se dispone que la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1% a que se refiere el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sumas que califican como disposición indirecta de renta, lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en el Anexo I de la citada resolución de determinación (folios 1639 y 1640), se aprecia que la Administración indicó que la recurrente contabilizó la suma de S/ 223 467,00 en la Cuenta 63210940 - Honorarios profesionales administración, referidos al servicio de asesoría que le habría prestado su accionista Horst Hippauf Dippel, el cual no fue acreditado, por lo que dicho importe constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, encontrándose afecta con la Tasa Adicional del 4,1%.

Que en ese sentido, corresponde analizar el concepto reparado que ha sido considerado por la Administración como dividendos presuntos.

Que respecto a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre el reparo por honorarios profesionales administración anotado en la Cuenta 63210940, es preciso indicar que conforme se ha dado cuenta anteriormente al analizar el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la recurrente no cumplió con exhibir la documentación que sustentara el mencionado gasto, por lo que se advierte que este gasto califica como disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de control posterior tributario, dado que no es posible determinar su verdadero destino, por lo que resultaba correcto considerarlo como dividendo presunto, careciendo de sustento lo alegado en sentido contrario por la recurrente, razón por la cual corresponde mantener el reparo efectuado, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 1721 a 1738 y 1784), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta febrero a junio y setiembre a diciembre de 2003 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que el artículo 165 del del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y se sanciona con penas pecuniarias, entre otras.

Que el numeral 1 del artículo 178 del mencionado código, aplicable al caso de autos, tipifica como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 y 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 de acuerdo con lo establecido por la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado Código Tributario, aprobada por la Ley N° 27335, a la referida infracción le corresponde una multa ascendente al 50% del tributo omitido.



Tribunal Fiscal

N° 05497-9-2021

Que la Resolución de Multa N° (folio 1784), se sustenta en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, contenidos en la Resolución de Determinación N° , cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en los considerandos precedentes, disponiéndose que la Administración proceda a su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido en cuanto a la mencionada multa, y en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que se proceda a su reliquidación de acuerdo con los reparos que han sido mantenidos y levantados en la presente instancia.

Que la Resolución de Multa N° (folio 1734), se sustenta en la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2003, contenida en la Resolución de Determinación N° , la cual ha sido mantenida en la presente instancia, por lo que corresponde resolver en igual sentido respecto a la aludida multa, y, por lo tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 1721 a 1732 y 1735 a 1738), fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, mayo, junio y setiembre a diciembre de 2003.

Que conforme se indica en los anexos de las mencionadas multas (folios 1722/vuelta, 1724/vuelta, 1726/vuelta, 1728/vuelta, 1730/vuelta, 1732/vuelta, 1736/vuelta y 1738/vuelta), así como en la resolución apelada (folio 4683), dichos valores fueron emitidos por no haberse incluido en la base de cálculo de los mencionados pagos a cuenta los ingresos correspondientes a las notas de crédito no sustentadas detallados en el Anexo 3 de la Resolución de Determinación N° , girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2003.

Que del citado Anexo N° 3 (folio 1573), se advierte que la Administración consigna observaciones a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, mayo, junio y setiembre a diciembre de 2003, por concepto de notas de crédito no sustentadas conforme el Anexo N° 4 del Resultado del Requerimiento N° sin embargo no emitió resoluciones de determinación respecto a tales pagos a cuenta al no determinarse importe a pagar, dado que se aplicó como crédito el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta (folio 1574).

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06504-2-2002, 05349-3-2005 y 12224-4-2011, entre otras, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario³⁴, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que dado que no obra resoluciones de determinación por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, mayo, junio y setiembre a diciembre de 2003, y al no existir acto administrativo formal que modifique la determinación efectuada por la recurrente por tales obligaciones y periodos, no se ha acreditado la configuración de la infracción, y en tal sentido, procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N°

Que en cuanto a la devolución solicitada por la recurrente cabe indicar que ello no resulta atendible, al no ser materia del presente procedimiento contencioso tributario el determinar si hay pagos indebidos y/o en exceso.

³⁴ Los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, señalan que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria (numeral 1); y el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (numeral 2).



Tribunal Fiscal

Nº 05497-9-2021

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la sola asistencia de la representante de la Administración³⁵, según la constancia que obra a folio 5238.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, en el extremo del reparo referido al costo de enajenación de locales de galería "Barrio Chino" y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° en cuanto a tal reparo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2010, en el extremo de la Resolución de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa N° y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado.

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

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

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

Nota: Documento firmado digitalmente.

³⁵ Cabe indicar que la recurrente fue debidamente notificada de la citación a la diligencia de informe oral, de acuerdo con lo previsto por el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, conforme se aprecia a folio 5231.