Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por RUBIO MENDOZA Carla Lizbeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/12/2023 18:21:00 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

N° 10811-8-2023

EXPEDIENTE N°	:	1925-2012
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 22 de diciembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por ., con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2011, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria[1], que declaró infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° a , a a y a , giradas por el Impuesto a la Rentas de los ejercicios 2005 a 2008, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005, enero a diciembre de 2006, enero a diciembre de 2007, y enero y febrero de 2008, y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 y enero a diciembre de 2007, y las Resoluciones de Multa N° a a y a giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante las Cartas N° SUNAT, SUNAT, SUNAT y SUNAT[2] (fojas 8070, 20112, 39907 y 60048) y los Requerimientos N° , , y (fojas 8065, 8066, 20107, 20109, 39902, 39903 y 60045 y 60046), notificados el 29 de marzo de 2010[3] (fojas 8071, 20113, 39908 y 60049), la Administración inició a la recurrente los procedimientos de fiscalización de las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 y enero a diciembre de 2007.

Que como resultado de los citados procedimientos de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- **Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 (Orden de Fiscalización N°)**
  - Resolución de Determinación N° (foja 60285), cuyos anexos obran a fojas 60257 a 60284, por los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, y por mermas cargadas al costo de ventas no sustentadas.
  - Resoluciones de Determinación N° a (fojas 60286 a 60299, por los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta enero a

---

1 Hoy, Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

2 Según las Órdenes de Fiscalización N° , , y (fojas 8067, 20108, 39904 y 60047).

3 En el domicilio fiscal de la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada (fojas 65607 a 65610), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado el nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, según el cual la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y el acuse de recibo debía contener como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que correspondiera; (iii) Número de documento que se notificaba; (iv) Nombre de quien recibía y su firma, o la constancia de la negativa; y, (v) Fecha en que se realizaba la notificación.

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por HUERTAS LIZARZABURU Martha Cristina FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/12/2023 18:12:31 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por SARMIENTO DIAZ Jorge Orlando FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/12/2023 18:16:59 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por CERDEÑA STROMSDORFER Andrea Margarita FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/12/2023 18:10:48 COT
Motivo: Soy el autor del documento

- setiembre, noviembre y diciembre de 2005, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como por la modificación del coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2005.
- Resoluciones de Multa N° a (fojas 60231 a 60256), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

- **Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 (Orden de Fiscalización N°)**
  - Resolución de Determinación N° (foja 62628), cuyos anexos obran a fojas 62582 a 62627, por los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por gastos de personal sin acreditar la causalidad, por gastos de activos fijos cargados en la Cuenta 63 sin acreditar la causalidad, y por gastos de participación sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual de dicho tributo y período.
  - Resoluciones de Determinación N° a (fojas 62629 a 62642, por los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta enero a diciembre de 2006, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como por la modificación del coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de dichos períodos.
  - Resoluciones de Determinación N° a por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, respectivamente, por el reparo al crédito fiscal consignado en la declaración rectificatoria presentada por dicho tributo (enero)[4], por los reparos a la base imponible de dicho tributo y períodos (marzo[5] y mayo a diciembre) por retiro de bienes, así como por el reparo a los descuentos a la base imponible (abril), reconociendo un importe mayor al declarado.
  - Resoluciones de Multa N° a (fojas 62537 a 62562) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.
  - Resoluciones de Multa N° a (fojas 62517 a 62536) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo, mayo a diciembre de 2006, respectivamente.

- **Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 (Orden de Fiscalización N°)**
  - Resolución de Determinación N° (foja 61579), cuyos anexos obran a fojas 61571 a 61578, por los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por gastos registrados en la cuenta contable 66808, y por diferencia de cambio.
  - Resoluciones de Determinación N° a (fojas 61644 a 61656) por los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta enero a diciembre de 2007, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como por la modificación del coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de dichos períodos.
  - Resoluciones de Determinación N° a (fojas 61587 a 61598) cuyos anexos obran a fojas 61580 a 61586, por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, respectivamente, reparó la base imponible de dicho tributo por retiro de bienes

[4] Lo que generó un menor saldo a favor del período siguiente, lo que, a su vez, originó que se disminuyera el saldo a favor de marzo de 2006.
[5] Lo que generó un menor saldo a favor del período siguiente.

(enero[6] y abril a diciembre), por diferencias entre lo registrado y lo declarado por la recurrente (octubre y noviembre[7]), y por el reparo al crédito fiscal por la adquisición de activo que no constituye gasto (setiembre).

- Resoluciones de Multa N° a y (fojas 61599, 61600 y 61619 a 61642) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.
- Resoluciones de Multa N° a (fojas 61601 a 61618) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de enero, abril a setiembre, noviembre y diciembre de 2007, respectivamente.

- **Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (Orden de Fiscalización N°)**
  - Resolución de Determinación N° (foja 65311) cuyos anexos obran a fojas 65293 a 65310, por los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por ingresos devengados y por gastos que no cumplen con el principio de causalidad.
  - Resoluciones de Determinación N° y (fojas 65312 a 65314) por los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta enero y febrero de 2008, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como por la modificación del coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de dichos periodos.
  - Resoluciones de Multa N° a (fojas 65271 a 65292) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio y setiembre a noviembre de 2008 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

1. Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005

1.1. Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2005

1.1.1. Gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 60283), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por gastos que no cumplen con el principio de causalidad por S/ 1 609,00, sustentándose en el numeral 1.1 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 8007 a 8018).

Que al respecto, cabe anotar que de la revisión del recurso de apelación (fojas 65480 a 65582) y ampliatorios (fojas 65767, 65768, 65831 a 65838, 65902 a 65950, 65956 a 65973, 65974 a 65993, 65994 a 66008, 66010 a 66029, 66030 a 66049, 66050 a 66053 y 66055 a 66062), se advierte que la recurrente no desvirtuó dicho reparo y dado que de su revisión se observa que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo.

1.1.2. Mermas cargadas al costo de ventas no sustentadas

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, entre otros, que el "Informe sobre merma de PVC en planta" fue elaborado por el ingeniero de planta de la empresa tercerizadora C&G Corporación de Servicios Generales E.I.R.L., Oswaldo Arroyo García, cuya colegiatura corresponde a la matrícula N° 21658 del Colegio de Ingenieros del Perú; es decir, el informe técnico de mermas fue emitido por un profesional competente, independiente y colegiado, por lo que ha cumplido con lo previsto en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, le corresponde la deducción como costo de ventas de las mermas sufridas en el proceso productivo de tuberías de PVC.

---

[6] Lo que generó un menor saldo a favor del periodo siguiente, lo que, a su vez, originó que se disminuyera el saldo a favor de marzo de 2007.

[7] Lo que generó un menor saldo a favor del periodo siguiente

Que indica que el mencionado ingeniero no figura en su planilla ni se encuentra vinculado económicamente a ella, y que el hecho que aquel haya pertenecido a la tercerizadora que le brindó servicios de maquila durante todo el ejercicio 2005, con la cual tampoco tiene algún grado de vinculación económica ni societaria, no enerva que dicho profesional no haya actuado con independencia, es más, tal pertenencia le concede competencia para emitir el informe técnico de mermas y no le resta ninguna independencia.

Que agrega que no existe un registro especial en el Colegio de Ingenieros del Perú que habilite al profesional a emitir informes técnicos de mermas, por lo que no es válido lo argumentado por la Administración.

Que indica que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0398-1-2006, 03294-1-2006 y 04675-1-2007 invocadas por la Administración, no resultan aplicables a su caso, dado que sí cuenta con un informe técnico de mermas que fue alcanzado dentro del procedimiento de fiscalización.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65835 y 65836) manifiesta que conforme con la Resolución N° 00536-3-2008, la Administración no ha demostrado que el mencionado ingeniero esté vinculado a ella. Asimismo, mediante escrito (fojas 65938 y 65939) indica, entre otros, que no resulta cierto lo manifestado por la Administración respecto a que el citado ingeniero no se encuentra registrado como colegiado en el organismo técnico competente, cuando precisamente tal organismo es el Colegio de Ingenieros del Perú, en el cual aquel tiene su colegiatura. Además, señala que, según la apelada, no se encuentran acreditados los estudios o experiencia que tiene aquel en el proceso productivo, sin embargo, su experiencia recae en el hecho que se encontraba en la planilla de la empresa tercerizadora que se dedicó al proceso de fabricación de tuberías a favor de ella, lo cual no le quita independencia al informe de mermas, por el contrario, denota la idoneidad de dicha persona para suscribir el informe técnico. Además, en ninguna parte del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se indica que quien deba emitir un informe técnico deba ser ajeno al proceso de producción de su empresa, siendo lo idóneo, en su caso, que sea elaborado por alguien que esté familiarizado con el proceso productivo.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por mermas cargadas al costo de ventas no sustentadas, toda vez que la recurrente no acreditó la deducción de dichas mermas, ya que no cuenta con un informe técnico emitido por un profesional independiente pues quien firma el informe, , pertenece como trabajador a C&G Corporación de Servicios Generales, empresa que prestó a la recurrente servicios de maquila de PVC, entre otros, por todo el citado ejercicio, así como aquel es un ingeniero mecánico electricista y no está registrado como colegiado en el organismo técnico competente.

Análisis

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 60266 a 60272 y 60283), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por mermas cargadas al costo de ventas no sustentadas por S/ 129 448,00, sustentándose en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N°

Que de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, indicando en el inciso f) que son deducibles las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que por su parte, el numeral 1 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 194-99-EF, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, y tratándose de la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 aludido, define el concepto de merma como la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionadas por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, añadiendo en el mismo inciso que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, y que dicho

informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, siendo que en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que de las normas antes citadas, se advierte que la deducción por mermas, solo será admitida en la medida que la recurrente lo sustente con un informe técnico emitido por profesional, competente y colegiado, además que el mismo contenga la metodología empleada y las pruebas realizadas, por lo que la Administración solo puede sustentar el reparo en el incumplimiento de alguno de los citados requisitos.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 8021 a 8023), la Administración señaló a la recurrente que detectó que había cargado al costo de ventas de productos terminados -tubos de plástico- la suma de S/ 129 448,00 por concepto de merma de dichos productos, por lo que, al amparo del inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, le solicitó que acreditara las mermas cargadas a resultado mediante la presentación de un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, caso contrario, no se admitiría la deducción.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° de 23 de diciembre de 2010 (fojas 7923 a 7926), la Administración dejó constancia que mediante escrito de 9 de noviembre de 2010 (foja 7196) la recurrente presentó el memorando[5] con el asunto "Informe sobre la merma de PVC en planta", y que exhibió dicho informe (fojas 5447 a 5451), e indicó que la evaluación de la documentación presentada, si bien pueden existir mermas inherentes al proceso de producción de la recurrente, para que sean aceptadas como deducción en la determinación de la renta neta, deben estar debidamente sustentadas, sin embargo, la recurrente no acreditó la deducción como costo y/o gasto del ejercicio 2005, de las mermas anotadas, ya que no cuenta con un informe técnico emitido por un profesional independiente pues quien firma el informe, Oswaldo Arroyo García, pertenece como trabajador a C&G Corporación de Servicios Generales, empresa que le prestó servicios de maquila de PVC, entre otros, por todo el citado ejercicio, así como aquel es un ingeniero mecánico electricista y no está registrado como colegiado en el organismo técnico competente, por lo que, procedía reparar el mencionado importe, al amparo del inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento.

Que con posterioridad al citado resultado, mediante escritos de 28 y 29 de diciembre de 2010 (fojas 12487, 12491, 12493, 12494 y 12509), la recurrente manifestó que el hecho que el informe tenga que ser realizado por un profesional independiente, competente y colegiado, no significa que no pueda ser realizado por un profesional que cumpliendo con los tres requisitos haya pertenecido a una de las tercerizadoras que le brindaron servicios, y que el mencionado ingeniero no se encuentra en su planilla, por lo que, es un profesional independiente.

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 60266 a 60272 y 60283), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 por mermas cargadas al costo de ventas no sustentadas por S/ 129 448,00, así como dejó constancia de los argumentos expuestos en los anotados escritos e indicó que el hecho que Oswaldo Arroyo García labore en la empresa de servicios que prestó los servicios de maquila de PVC a la recurrente, le quita independencia al emitir pronunciamiento, por lo que incumple la norma respecto a la independencia a la hora de emitir su informe sobre las mermas, y además el hecho que no se encuentre registrado en la planilla no le quita independencia pues la norma se refiere a una independencia a la hora de emitir una opinión y no necesariamente a una independencia laboral.

Que obra en autos el "Informe Merma de PVC en planta" elaborado por el Ingeniero Mecánico Electricista Oswaldo Alfredo Arroyo García, con registro de Colegio de Ingenieros del Perú N° 21658 (fojas 5447 a 5449), presentado por la recurrente, en el cual se indica que la merma de PVC estimada para el año 2005 es de 1.24% aproximadamente respecto al total del PVC a consumir, y que en los meses de enero y febrero se recopiló información sobre la merma en cada etapa del proceso de fabricación, resumida en el cuadro citado en dicho informe, describiendo la merma en cada etapa.

---

[5] De 4 de marzo de 2005 dirigido por el ingeniero Oswaldo Arroyo García de C&G Corporación de Servicios Generales a Serapio Córdova del departamento de producción de la recurrente.

Que al respecto, de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que la Administración no ha cuestionado el contenido del citado informe, así como tampoco la metodología o las pruebas realizadas, sino que sustentó el presente reparo en el hecho en que quien firma el informe es trabajador de una empresa que prestó servicios de maquila de PVC, entre otros, a la recurrente, y que aquel es un ingeniero mecánico electricista y no está registrado como colegiado en el organismo técnico competente.

Que en relación con la independencia del Ingeniero Mecánico Electricista
quien suscribe el informe técnico presentado por la recurrente, es preciso señalar que la Administración no ha probado que dicho ingeniero esté vinculado a la recurrente, siendo que el hecho que aquel trabaje para la empresa que prestaba servicios a la recurrente, no implica que esté vinculado a ella, y que por tanto, no tenga independencia profesional, por lo que el informe emitido cumple con los requisitos señalados en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que se refiere al profesional que lo suscribe, conforme con el criterio contenido en la Resolución N° 00536-3-2008.

Que respecto a que dicho ingeniero no está registrado como colegiado en el organismo técnico competente, cabe indicar que aquel es un ingeniero inscrito en el Colegio de Ingenieros del Perú con la matrícula N° 21658, tal como afirma la Administración en la apelada y se aprecia de autos (foja 60155), por lo que el mencionado informe cumple con el requisito relativo a la colegiatura del citado ingeniero. Es del caso señalar que la Administración no ha indicado cuál sería el organismo técnico competente en el que tendría que estar registrado aquel y, por el contrario, conforme se ha indicado, aquel se encuentra colegiado, además, el inciso c) del artículo 21 del citado Reglamento, hace referencia a acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado -como sucede en el presente caso- "o" por el organismo técnico competente.

Que en cuanto a que aquel es un ingeniero mecánico electricista, corresponde anotar que durante el procedimiento de fiscalización la Administración se limitó a señalar ello, sin indicar los motivos por los cuales consideraba que dicho profesional no podía emitir el mencionado informe y que por ello no era competente, por lo que, esta observación no se encuentra debidamente sustentada.

Que en virtud de lo expuesto, el reparo no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que en virtud de lo expuesto, dado que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad ha sido mantenido y que el reparo por mermas cargadas al costo de ventas no sustentadas ha sido levantado, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , conforme con lo expuesto precedentemente.

1.2. Resolución de Multa N°

Que la citada resolución de multa (fojas 60231 y 60232) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señalaba que constituía 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influían en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generasen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generasen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que el artículo 165 del citado código, establecía que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° , ha sido emitida en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, respecto a la cual se ha revocado la apelada a efecto que se reliquide el valor, está acreditada la comisión de la infracción, pero corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración, atendiendo a la reliquidación del citado tributo, reliquide el importe de la multa.

1.3. Resoluciones de Determinación N° a - Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005

Que de los anexos a las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 60286 y 60287), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a setiembre y noviembre de 2005[9] por ingresos no declarados, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado; asimismo, modificó el coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de marzo a noviembre de 2005 de 0.0025 a 0.0507, en base a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Prescripción

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, entre otros, que la exigibilidad de los pagos a cuenta es independiente a la de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y que la facultad para modificar la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, se encontraba prescrita a la fecha en que la Administración inició el procedimiento de fiscalización sobre tales períodos, pues el plazo de prescripción venció el 2 de enero de 2010, por lo que, solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones de Determinación N° a

Que mediante escrito de 13 de julio de 2022 (fojas 65940 a 65942) refiere que en atención a que no hubo ningún acto interruptorio entre el 1 de enero de 2006 al 31 de diciembre de 2009, al 2 de enero de 2010 se encontraba prescrita la facultad de determinación y de cobro de la Administración respecto a los citados pagos a cuenta y, por tanto, solicita que se dejen sin efecto las resoluciones de determinación.

Que asimismo, mediante escrito de 2 de enero de 2023 (fojas 65974 a 65981), la recurrente hace referencia a la prescripción de la facultad para modificar la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005[10].

Que a su vez, mediante escrito ampliatorio de 24 de abril de 2023 (fojas 66055 a 66062), reitera algunos de los argumentos antes expuestos, e invoca la aplicación de la Resolución N° 01705-4-2022 que constituye precedente de observancia obligatoria[11].

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que el plazo prescriptorio de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005 se inició el 1 de enero de 2007, es decir, desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que venció el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva, por lo que, a la fecha en que se inició el procedimiento de fiscalización que originó los valores impugnados, el plazo prescriptorio aún no había vencido (fojas 65398 y 65399/reverso).

---

[9] Aumentando las bases imponibles declaradas en enero a setiembre y noviembre de 2005 en los importes de S/ 443 176,00, S/ 315,00, S/ 3,00, S/ 21,00, S/ 162,00, S/ 1 683,00, S/ 1,00, S/ 2 251,00, S/ 4 758,00, S/ 1,00, respectivamente.

[10] Cabe precisar que si bien en el título del punto 2 del citado escrito, la recurrente hace referencia a la prescripción de la facultad de modificar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005, del contenido del escrito se advierte que su pretensión es que se declare la prescripción de la facultad para modificar la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, por lo que, el análisis se centra en estos últimos periodos.

[11] Cabe precisar que si bien en el título del punto 1 del citado escrito, la recurrente hace referencia a la prescripción de la facultad de modificar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2005, del contenido del escrito se advierte que su pretensión es que se declare la prescripción de la facultad para modificar la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, por lo que, el análisis se centra en estos últimos periodos.

Análisis

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 del Código Tributario, la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que la Resolución N° 09028-5-2001 ha establecido que la prescripción puede oponerse: (i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado con la determinación de la deuda tributaria y, (ii) En vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso, pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de esta de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 47 del citado código, la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

Que de otro lado, el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF[12], establece que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el artículo 129 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, prescribe que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que de autos se aprecia que en el recurso de reclamación formulado el 10 de febrero de 2011 contra las Resoluciones de Determinación N° a entre otras (fojas 60186 a 60190), la recurrente manifestó que la facultad para modificar la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005 se encontraba prescrita, pues el plazo no se había interrumpido, según lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 45 del Código Tributario, y que la exigibilidad de dichos pagos a cuenta se encontraba prescrita cuando se inició el procedimiento de fiscalización, por tanto, solicitó que se revoque las resoluciones de determinación.

Que sobre el particular, cabe indicar que si bien la Administración emitió pronunciamiento sobre la prescripción relacionada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, también emitió pronunciamiento sobre la prescripción relativa al pago a cuenta de diciembre de 2005, aspecto que no fue solicitado por la recurrente, por lo que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 47 del Código Tributario, aquella no se encontraba facultada a adicionar dicha obligación a la solicitada por la recurrente.

Que en tal sentido, al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que por lo expuesto, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento sobre la prescripción relacionada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005.

Que de acuerdo con el artículo 43 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953[13], la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 1 y 2 del artículo 44 del citado código, preceptuaban que el término prescriptorio se computaría desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vencía el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva, y desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.

[12] Publicado el 22 de junio de 2013.
[13] Publicado el 5 de febrero de 2004.

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981[14], señalaba que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpía por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la determinación de la obligación tributaria; asimismo, el último párrafo del citado artículo precisaba que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005 oportunamente (fojas 7387 y 7388), por lo que el plazo prescriptorio de la acción de la Administración para determinar tales obligaciones tributarias, es de 4 años.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 01705-4-2022, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido que corresponde que *"El computo del término prescriptorio respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que son exigibles, conforme con el numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario"*.

Que estando al citado criterio, el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, se inició el 1 de enero de 2006, de conformidad con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, y culminaría, de no existir causales de interrupción y/o suspensión, el primer día hábil de enero de 2010, careciendo de sustento lo alegado por la Administración en sentido contrario.

Que si bien la Administración consideró como causal de interrupción de los referidos plazos de prescripción a la notificación de la Carta N° y el Requerimiento N° efectuada el 29 de marzo de 2010, a dicha fecha ya había operado la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005.

Que teniendo en cuenta que las Resoluciones de Determinación N° a fueron emitidas cuando ya había operado la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria de los citados tributos y períodos, procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dichos valores.

Que al haberse dejado sin efecto los citados valores, no existe deuda susceptible de ser cobrada, por lo que, no cabe pronunciarse sobre la prescripción de la acción de la Administración para exigir su pago.

Que por lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos de fondo expuestos por la recurrente vinculados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005.

1.4. Resoluciones de Multa N° a

Que la recurrente en su recurso de apelación interpuesto el 5 de diciembre de 2011 (fojas 65552 a 65554), manifiesta que no existe algún argumento de la Administración que revierta la prescripción ya ganada, toda vez que la facultad para imponer sanciones respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, se encontraba prescrita a la fecha en que la Administración inició el procedimiento de fiscalización sobre tales períodos.

Que debe tenerse presente el artículo 43 del Código Tributario, antes glosado, así como el numeral 4 del artículo 44 del anotado código que disponía que el término prescriptorio se computaría desde el uno de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración la detectó.

Que el inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señalaba que el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpía por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la aplicación de las sanciones.

[14] Publicado el 15 de marzo de 2007.

Que las citadas resoluciones de multa (fojas 60235 a 60256) fueron emitidas 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 enero a noviembre de 2005, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a .

Que en tal sentido, el cómputo de los plazos de prescripción de la acción para aplicar sanciones por la infracción en referencia, vinculada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005 se inició el 1 de enero de 2006, de conformidad con el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, y culminaría, de no existir causales de interrupción y/o suspensión, el primer día hábil de enero de 2010.

Que a la fecha de notificación de la Carta N° SUNAT y el Requerimiento N° efectuada el 29 de marzo de 2010, ya había prescrito la acción de la Administración para aplicar las mencionadas sanciones.

Que estando a que las Resoluciones de Multa N° a fueron emitidas cuando ya había operado la prescripción de la acción de la Administración para aplicar sanciones por la infracción en referencia, vinculada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2005, procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dichos valores[15].

1.5. Resolución de Determinación N° - Pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que habiendo la Administración detectado durante la fiscalización una deuda tributaria pendiente de pago y un crédito por pago indebido, debió proceder a la compensación de oficio, de conformidad con el numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, de ser así, hubiera determinado que producto del pago a cuenta adelantado al fisco que tuvo su origen en la no aplicación adecuada del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se produjo ningún perjuicio al fisco, y que realmente no existe una deuda pendiente de pago. Agrega que pagó adelantadamente el pago a cuenta de diciembre de 2004, debiendo ser, entre otros, en diciembre de 2005, lo cual denota que el incumplimiento del citado artículo 85 no fue a propósito, pues desconocía el criterio de lo devengado.

Que indica que en virtud del artículo 115 del Código Tributario y del artículo 193 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración se encuentra impedida de efectuar modificaciones al coeficiente aplicable al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, por cuanto la resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 que sustenta tal modificación, se encuentra suspendida en su eficacia y su ejecutoriedad. Invoca el principio de legalidad.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65942 a 65949), respecto a la modificación del coeficiente, invoca la aplicación de la Casación N° emitida por la Corte Suprema de Justicia, según la cual, no corresponde exigir intereses moratorios ni multas vinculadas sobre omisiones a los pagos a cuenta que resulten de modificaciones posteriores a la presentación de la declaración jurada, aun cuando dichas modificaciones se originen en la presentación de declaraciones juradas rectificatorias o por reparos determinados en una fiscalización.

Que asimismo, mediante escrito ampliatorio de 2 de enero de 2023 (fojas 65981 a 65992) reitera algunos de los argumentos antes expuestos, agregando que a efectos de establecer el coeficiente en cada ejercicio, el contribuyente debe tomar en cuenta que la cifra se tiene como cierta en el momento que se declara y paga, es decir, si con posterioridad a esta fecha se produce una modificación del Impuesto a la Renta, tal cambio no debería afectar al pago a cuenta debidamente cuantificado a partir de los datos existentes al momento de liquidarse el mismo, precisión que se encuentra en la citada Casación N°.

[15] Cabe indicar que, aun en el caso que no se hubiera invocado la prescripción, de la acción para aplicar sanciones, en tanto las mencionadas resoluciones de multa se sustentaban en resoluciones de determinación que fueron dejadas sin efecto, estas hubieran tenido que ser dejadas también sin efecto al perder fundamento.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005 al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como modificó el coeficiente aplicado para determinar el citado pago a cuenta, en base a la Resolución de Determinación N°

Que agrega que la recurrente acepta que al efectuar el pago a cuenta de diciembre de 2004 consideró como parte de la base imponible las ventas diferidas del ejercicio 2004 que fueron devengadas en el ejercicio siguiente, es decir, en diciembre de 2004 aquella realizó un pago a cuenta en exceso ya que consideró como ingresos al total de ventas facturadas pese a que estas se devengaron en el ejercicio 2005, es por ello que, entre otros, se detectó tal diferencia. Precisa que el referido pago en exceso en diciembre de 2004 fue utilizado en ese ejercicio contra el pago de regularización.

Análisis

Que de los anexos a la Resolución de Determinación N° (fojas 60286 y 60287), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005[16], al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado; asimismo, modificó el coeficiente aplicado para determinar el citado pago a cuenta de diciembre de 2005 de 0.0025 a 0.0507, en base a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, sustentándose en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , y citando como base legal el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, con anterioridad a la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, aplicable al presente caso, disponía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les correspondiese por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base 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 ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, y en caso de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicaría el método previsto por el inciso b) de dicho artículo; y b) Aquellos que iniciaran sus actividades en el ejercicio efectuarían sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, siendo que también debían acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que agregaba dicho artículo que para efecto de lo dispuesto en él, se consideraban ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondieran 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 dicha ley.

Que por su parte, el numeral 2 del inciso a) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que la determinación del sistema de pago a cuenta se efectuaría en función de los resultados del ejercicio anterior y con ocasión de la presentación de la declaración jurada mensual correspondiente al pago a cuenta del mes de enero de cada ejercicio, siendo aplicable dicho sistema a todo el ejercicio.

Que los numerales 1 y 2.1 del inciso b) del citado artículo disponen que se encuentran comprendidos en el Sistema de Coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, se divide el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio. El resultado se redondea considerando cuatro (4) decimales.

[16] Disminuyendo la base imponible declarada en diciembre de 2005 en S/ 6 635 835,00.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 8035 a 8038), la Administración señaló a la recurrente que observó que existían diferencias entre los importes que se registraban en la contabilidad como ingresos y los importes tomados como referencia para la determinación del pago a cuenta de diciembre de 2005, entre otros, de acuerdo con el detalle contenido en los Anexos N° 2 y 3 al citado requerimiento (fojas 8019 y 8020). Agregó que, para la determinación del coeficiente para efectos del citado pago a cuenta, consideró la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004. Por tal motivo, le solicitó que sustentara documentariamente y por escrito, tales diferencias, al amparo del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54 de su reglamento, caso contrario, efectúe los ajustes necesarios.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 7991 a 7994) la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el escrito de 9 de noviembre de 2010 (fojas 7215 a 7217), e indicó que la recurrente acepta que las diferencias correspondientes al período diciembre de 2005, entre otros, constituyen principalmente el importe de las ventas diferidas del ejercicio 2004, y que también acepta que el pago a cuenta por las ventas diferidas se realizó en el mes en que fueron facturadas y no en el mes en el que se devengaron los ingresos. En tal sentido, mantuvo el reparo a la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, según los Anexos 01 y 02 al mencionado resultado (foja 7921 y 7922). Agrega que mantiene la determinación del citado pago a cuenta, en base al coeficiente determinado según la Resolución de Determinación N°

Que en cuanto al reparo por diferencias entre lo registrado y lo declarado, cabe indicar que, del escrito de apelación, ampliatorios y de alegatos que obran en autos, se observa que la recurrente no ha desvirtuado dicho reparo, por el contrario, refiere que no cumplió con lo previsto por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y siendo que conforme con lo expuesto, se aprecia que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo.

Que con relación al reparo por modificación del coeficiente, cabe mencionar que contra la Resolución de Determinación N° , la recurrente interpuso recurso de reclamación, que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de 31 de mayo de 2011, contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación, que fue resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 09909-11-2021, que confirmó dicha resolución de intendencia. En tal sentido, estando a que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, contenida en la Resolución de Determinación N° , que sirve de base para determinar el coeficiente aplicable al pago a cuenta de diciembre de 2005, ha sido confirmada por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09909-11-2021, corresponde mantener el reparo.

Que estando a lo expuesto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente destinados a cuestionar la notificación de la Resolución de Determinación N° , expuestos mediante escrito ampliatorio de 30 de noviembre de 2023 (fojas 66342 a 66352), cabe indicar conforme con lo antes expuesto, dicho valor fue materia tanto de reclamación como apelación, habiéndose admitido a trámite tales recursos en dicho extremo e inclusive este Tribunal ha emitido pronunciamiento sobre el fondo del asunto mediante la Resolución N° 09909-11-2021; siendo del caso precisar que aun en el supuesto que la notificación del referido valor no se encontrara arreglada a ley, con la interposición del recurso de reclamación se habría dado su notificación tácita, al amparo del antepenúltimo párrafo del artículo 104 del Código Tributario, por lo que, no resultan amparables tales argumentos.

1.6. Resolución de Multa N°

Que la citada resolución de multa (fojas 60233 y 60234) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005.

Que dado que la Resolución de Multa N° , ha sido emitida en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, los cuales han sido mantenidos, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y estando a que la mencionada sanción ha sido establecida conforme a ley, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

2. Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 (Orden de Fiscalización N°)

2.1. Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2006

2.1.1. Gastos de personal sin acreditar la causalidad

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que, contrariamente a lo manifestado en la apelada, en el Libro de Planillas presentado durante el procedimiento de fiscalización, sí consta la fecha de ingreso de cada uno de sus trabajadores, y que la Administración cuenta con todas las herramientas para determinar si a estos les correspondía el abono de la triple vacacional. Pese a ello, resulta indiferente tal fecha de ingreso, ya que también ha presentado en dicho procedimiento, las planillas de pagos de enero de 2001 a diciembre de 2006 que evidencian que los trabajadores que recibieron tal abono pertenecían a su planilla, así como el cargo, el seguimiento de las vacaciones pendientes de pago y las fechas de ingreso, y las boletas de pago de los trabajadores. Agrega que, de acuerdo con tal documentación, ninguno de los trabajadores ejerció su derecho al descanso vacacional en los dos años anteriores, por lo que, en virtud del artículo 23 del Decreto Legislativo N° 923 se encontraba en la obligación de efectuar el citado abono.

Que señala que en el citado libro ni en el Libro Caja y Bancos de 2004 y 2005 consta un egreso referido al pago de vacaciones; que los comprobantes de caja exhibidos que consignan por error de tipeo el concepto de "Incentivo de vacaciones", en realidad hacen alusión al pago de la triple vacacional a los trabajadores, pues considerando que adeudaba tal pago, resulta lógico que los comprobantes correspondan a dicho concepto, y que el aludido concepto de incentivos no aparece recogido en ninguna norma, siendo que de su tenor se puede interpretar como un sinónimo de la triple vacacional.

Que manifiesta que durante el procedimiento de fiscalización la Administración no le requirió expresamente las declaraciones juradas de sus trabajadores, por lo que no resulta aplicable el artículo 141 del Código Tributario, citando a tal efecto diversas resoluciones de este Tribunal; además, tales declaraciones solo son un medio probatorio adicional a los ya presentados, todos los cuales acreditan que los importes abonados a sus trabajadores corresponden a la triple vacacional, lo que evidencia que estos conceptos inciden directamente en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65833 y 65834), alega que la Administración cuestionó la deducción como gasto de la triple vacacional de los trabajadores, cuestionando su pago efectivo a tales trabajadores, sin embargo, de acuerdo con el Informe N° no es necesario su pago efectivo antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito ampliatorio de 11 de enero de 2023 (fojas 66001 a 66007), reitera algunos de los argumentos antes expuestos, agregando para efecto que los trabajadores tengan derecho a la triple vacacional únicamente era necesario revisar que dentro de los 2 años calendarios anteriores, no hayan gozado de sus vacaciones, lo que consta en la documentación entregada, por lo que, no hubo una correcta valoración de la prueba pues esta alega que no se presentó la documentación solicitada, pese a que presentó todos los documentos expedidos acompañados de las declaraciones juradas de los trabajadores. Precisa que, si bien los contribuyentes deben demostrar la realidad de sus operaciones, la Administración está obligada a merituar las pruebas, en virtud de los principios de verdad material, impulso de oficio y debido procedimiento, conforme con sendas resoluciones de este Tribunal.

Que mediante escrito ampliatorio de 14 de setiembre de 2023 (fojas 66157 y 66158) agrega que presenta mensualmente desde el año 2000 el PDT 600 Remuneraciones, que contiene el detalle de las remuneraciones, rentas de quinta categoría, aportaciones a AFP y fechas de ingresos de cada trabajador, por lo que no resultaba procedente que la Administración le exija documentación que ya obraba en su poder.

Que indica que si bien debido a un error de tipeo en los vouchers de caja se consignó el concepto de incentivo de vacaciones, debiendo ser triple vacacional, en atención a que los conceptos pagados a los trabajadores cumplen con el criterio de generalidad, independientemente de su denominación, resultarían deducibles como si se tratase de gratificaciones extraordinarias al amparo del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no bajo el inciso v) del citado artículo.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de personal sin acreditar la causalidad, en atención a que durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente no demostró que los gastos contabilizados en la Cuenta 62 Cargas de Personal (conformada por las Cuenta Bonificación Extraordinaria y Vacaciones Empleados), hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente.

Que refiere que la recurrente adjuntó copia de su Libro de Planillas, pero no se podía constatar la fecha de ingreso de los trabajadores; y que en el supuesto negado que los importes observados correspondieran a la indemnización por el período vacacional no gozado por sus trabajadores, tampoco era posible determinar si todas se devengaron en el ejercicio 2006, toda vez aquella no explicó cuándo se devengaron las vacaciones de sus trabajadores y si las gozaron cuando les correspondía.

Que indica que en los comprobantes de caja exhibidos se consignó como concepto de pago "Incentivo de Vacaciones", mas no los conceptos indicados por la recurrente, alegando que se trataba de un error de tipeo, pese a ello, estos por si solos no acreditan que tales pagos correspondan a indemnizaciones por el descanso vacacional no gozado.

Que menciona que las declaraciones juradas de los trabajadores, no son admisibles como pruebas pues no fueron presentadas durante la fiscalización, conforme con lo previsto en el artículo 141 del Código Tributario.

Análisis

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20210), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de personal sin acreditar la causalidad por S/ 225 834.00, sustentándose en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Que las citadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que de otro lado, este Tribunal, en la Resolución N° 04831-9-2012, ha señalado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que por su parte, de acuerdo con el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 713, que consolida la legislación sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, el trabajador tiene derecho a treinta días calendario de descanso vacacional por cada año completo de servicios.

Que conforme con el artículo 11 del referido decreto, el año de labor exigido se computará desde la fecha en que el trabajador ingresó al servicio del empleador o desde la fecha que el empleador determine, si compensa la fracción de servicios correspondiente.

Que por su parte, el artículo 23 de la citada norma prevé que los trabajadores, en caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquél en el que adquieren el derecho, percibirán lo siguiente: a) una remuneración por el trabajo realizado; b) una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado; y, c) una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso. Esta indemnización no está sujeta a pago o retención de ninguna aportación, contribución o tributo. El monto de las remuneraciones indicadas será el que se encuentre percibiendo el trabajador en la oportunidad en que se efectúe el pago.

Que mediante la Resolución N° 05909-9-2020 este Tribunal ha señalado que la indemnización por falta de descanso vacacional se genera cuando el trabajador no goza de dicho descanso físico luego de haber transcurrido un año de haberse generado el derecho al descanso vacacional, el mismo que se obtiene por cada año completo de servicios, por lo que la obligación del pago de dicha indemnización se produce desde el primer día de transcurrido el año en que el trabajador debió gozar de vacaciones y no lo hizo, lo que implica que dicha obligación se devenga durante la vigencia del contrato de trabajo y no al cese de la relación laboral, salvo que esto último se dé antes que transcurra dicho plazo.

Que mediante el numeral 1.1 del punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 20076 y 20077), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara que los cargos realizados en la Cuenta 62 Cargas de Personal (Conformada por la Cuenta Bonificación Extraordinaria por S/ 194 780,33 y Cuenta Vacaciones Empleados por S/ 31 053,59) se tratan de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, por escrito con la base legal respectiva y diversa documentación[17]; asimismo, si los gastos de personal pagados se encontraban relacionados a su vínculo laboral constituyendo para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, debía acreditar haberse otorgado y pagado en el plazo previsto en los incisos I) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su Reglamento.

Que precisó que la recurrente debía, entre otros, exhibir el documento que acreditara la entrega del bien, el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria por la cancelación de las atenciones a los trabajadores, y tomar en cuenta que la bonificación otorgada no se encuentra registrada en el Libro de Retenciones exhibido por la recurrente.

Que en respuesta, mediante escrito que obra a fojas 18627 a 18629, la recurrente manifestó que la indemnización por no haber gozado oportunamente de las vacaciones, constituye una obligación legal del empleador prevista en el artículo 23 del Decreto Legislativo N° 713, por lo que es un gasto de carácter ineludible, lo que demuestra su causalidad. Asimismo, en el cuadro adjunto detalló los pagos correspondientes a la remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado, y la indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso, respecto de diversos trabajadores que no gozaron de sus vacaciones del año 2001 al 2005. Precisó que, si bien en la Cuenta 62506 aparece como concepto "bonificación extraordinaria", ello se debe a un error de contabilización[18].

Que en el numeral 1.1 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 20035 a 20039), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el citado escrito, e indicó que si bien la recurrente manifestó que los pagos corresponden a una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado, y una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso, para que se generen estas obligaciones el trabajador ha tenido que cumplir ciertos requisitos, tales como, cumplir una jornada ordinaria mínima de 4 horas diarias, un año calendario de servicios, un récord mínimo de días laborados según su jornada laboral, etc.; no obstante, la recurrente no ha acreditado que tenga la necesidad de realizar tales gastos pues no sustenta que tenga la obligación de pagar esta remuneración e indemnización ni que sus trabajadores hayan cumplido los requisitos señalados, al no exhibir las fechas de ingreso de los trabajadores, la documentación en donde se aprecie que los trabajadores mantienen vacaciones, el control de vacaciones o su Libro de Planillas, ni documentación donde se aprecie el cálculo de las vacaciones pagadas o donde se indique las remuneraciones de los trabajadores o se pueda verificar si los trabajadores se encuentran consignados en tal libro o son todos los

[17] Relativa a contratos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta, informes, planillas, certificados, constancias u otros.

[18] Asimismo, en el índice adjunto a dicho escrito (foja 18579), se advierte que en respuesta a dicho punto la recurrente hace referencia al Anexo 1, el cual está conformado por 101 hojas, consistentes en diversos comprobantes de caja (fojas 63164 a 63263) y un cuadro referido a los pagos efectuados con tales comprobantes (foja 63264).

trabajadores, así como tampoco explicó por qué los trabajadores no hicieron uso de su descanso vacacional en su oportunidad, ni indicó el cargo de los trabajadores para ver si corresponde o no a los gerentes o representantes de la empresa que hayan decidido no hacer uso del descanso vacacional.

Que agrega que tal como indicó anteriormente, la remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado, no se encuentra registrada en el Libro de Planillas y la misma tiene efecto de remuneración, por lo que, se encuentra afecta a todos los tributos laborales y a rentas de quinta categoría, lo que la recurrente no ha realizado. Precisa que los comprobantes de caja exhibidos por la recurrente, fueron emitidos por concepto de pago "Incentivo de Vacaciones", pero no por los conceptos manifestados por aquella.

Que en tal sentido, determinó que la documentación presentada no resulta suficiente a efectos de sustentar el gasto realizado, por lo que la recurrente no ha sustentado que los gastos hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente y, por tanto, no se encuentra acreditada la causalidad del gasto por tales conceptos.

Que con posterioridad al citado resultado, mediante escritos de 28 y 29 de diciembre de 2010 (fojas 23253 a 23255 y 23282 a 23284), la recurrente reiteró algunos de los argumentos expuestos en el escrito anteriormente presentado, así como manifestó que adjuntaba los medios probatorios con los cuales demostraba la causalidad del gasto de la triple vacacional a aquellos trabajadores que en virtud del artículo 23 del Decreto Legislativo N° 713 estaba obligada a abonar, tales como, la Planilla de pagos en la que se podía verificar que tales trabajadores pertenecían a su planilla, el cargo, el seguimiento de las vacaciones pendientes de pago y la fecha de ingreso a planilla de aquellos, y las boletas de pago de los trabajadores. Además, indicó que el motivo por el que no gozaron de sus vacaciones, se debió a la abundante carga de trabajo en años anteriores[19].

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 20203 a 20208 y 20210), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de personal sin acreditar la causalidad; así como, dejó constancia de los argumentos expuestos en los anotados escritos y de la documentación y/o información proporcionada, la cual no resultaba suficiente a efectos de sustentar el gasto observado, al amparo del primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que precisó que la recurrente adjuntó copia de la planilla donde se indican los datos personales de los trabajadores y las fechas de ingreso de los trabajadores, también adjuntó copia de la planilla de diciembre de 2004 y 2005 en las que se aprecia que los trabajadores no hicieron uso de su descanso vacacional; sin embargo, no exhibió información por los demás periodos, es decir, desde enero de 2001 a diciembre de 2005, que son los periodos por los cuales manifestó que realizó el pago de la remuneración e indemnización vacacional, por tanto, no se puede determinar si en un período distinto a diciembre de 2004 y 2005 hizo uso de sus vacaciones; además, de las citadas planillas observó que tiene como fecha de ingreso el 1 de febrero de 2004 pero en un escrito anterior -presentado en respuesta al aludido requerimiento- la recurrente indicó que aquel laboraba para ella desde el 2001 y que por eso le correspondería el pago de una remuneración e indemnización vacacional, lo que hace incongruente la información proporcionada, por lo que no le correspondería a aquel el pago de tal concepto ni que la recurrente tenga que realizar el gasto por S/ 12 500,00.

Que señaló que la remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado, no se encuentra registrada en el Libro de Planillas, pese a ello, de manera incongruente ha emitido las boletas de pago por descanso vacacional.

Que por tanto, la recurrente no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, habiéndose limitado a indicar los importes, pagos realizados y exhibir copia de planillas de diciembre de 2004 y 2005, sin tener en cuenta que según aquella manifestó, los períodos por los cuales debe pagar la remuneración e indemnización vacacional corresponden a enero de 2001 a diciembre de 2005.

---

[19] Adjuntó diversa documentación consistente en la copia de la planilla de la recurrente (foja 22817), las planillas de pago de remuneraciones de diciembre de 2004 y 2005 (fojas 22815 y 22816), las boletas de pago de trabajadores (fojas 22715 a 22814).

Que a fin de acreditar que los cargos realizados en la Cuenta Cargas de Personal (Conformada por la Cuenta Bonificación Extraordinaria por S/ 194 780,33 y Cuenta 62601 Vacaciones Empleados por S/ 31 053,59), corresponden a una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado, y una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso[20], y que por ello, cumplen con el principio de casualidad, la recurrente presentó durante el procedimiento de fiscalización, los recibos de caja, copia de la planilla y copia de la planilla de diciembre de 2004 y 2005, y boletas de pago.

Que en cuanto a los recibos de caja (fojas 63164 a 63263) emitidos en los meses de mayo a noviembre de 2006, en los cuales se consigna el nombre de los trabajadores y el importe recibido, cabe indicar que estos recibos hacen referencia a pagos por concepto de "incentivos de vacaciones", y no al concepto que alega la recurrente; sin perjuicio de ello, en el supuesto que efectivamente, correspondiera a un error de tipeo, y que dichos documentos hicieran referencia al pago de las obligaciones por remuneración e indemnización vacacional, estos no acreditan que, efectivamente, en los periodos enero de 2001 a diciembre de 2005 los referidos trabajadores no hubieran hecho uso de su período vacacional.

Que igualmente, respecto a las boletas de pago (fojas 22715 a 22814), emitidas durante el año 2006, en las que se aprecian los datos de los trabajadores, cargo u ocupación y las fechas de ingreso, debe señalarse que si bien hacen referencia al pago de las obligaciones por remuneración e indemnización vacacional por los períodos 2001 a 2005, no obstante, estas tampoco acreditan que, efectivamente, en los períodos enero de 2001 a diciembre de 2005 los referidos trabajadores no hubieran hecho uso de su período vacacional.

Que a su vez, corresponde anotar que la copia de la planilla presentada por la recurrente (foja 22817), solo contiene los datos de los trabajadores de aquella, así como las fechas de ingreso -contrariamente a lo indicado por la Administración-, y las ocupaciones o cargos de cada uno de tales trabajadores; asimismo, si bien de las copias de las planillas de pago de remuneraciones de diciembre de 2004 y 2005 (fojas 22815 y 22816), no se advierte que los trabajadores hicieran uso de su descanso vacacional, estas tampoco resultan suficientes para acreditar que en los demás períodos que alega la recurrente, es decir, enero de 2001 a noviembre de 2004 y enero a noviembre de 2005, no hubieran hecho uso de su descanso vacacional.

Que estando a lo expuesto, la mencionada documentación no acredita que los cargos realizados en la Cuenta Cargas de Personal correspondan a una remuneración e indemnización vacacional, como alega la recurrente, pues no ha presentado documentación en la cual se pueda verificar si efectivamente los trabajadores omitieron tomar sus vacaciones, habiéndose limitado a manifestar que estos no gozaron sus vacaciones por la excesiva carga laboral, sin presentar documentación que acredite dicha afirmación, incluso a efecto de verificar las fecha en las que estas se habrían devengado.

Que por consiguiente, se tiene que en autos no obra documentación que permita fehacientemente sustentar que los pagos efectuados por la recurrente a dicho personal califiquen como remuneración e indemnización por vacaciones no gozadas; por ende, no ha sustentado que los gastos hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente y, por tanto, no se encuentra acreditada la causalidad del gasto por tales conceptos.

Que debe indicarse que si bien en etapa de reclamación la recurrente presentó las planillas de pagos enero de 2001 a noviembre de 2004, enero a noviembre de 2005, y enero a diciembre de 2006[21] (fojas 60415 a 60529 y 60762 a 60876), así como los documentos en los que los trabajadores manifiestan no haber recibido en el año 2006 la triple vacacional por no haber gozado oportunamente de sus vacaciones (fojas 60752 a 60760), en aplicación de lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario, no corresponde que estos sean admitidos como medios probatorios por no haber sido exhibidos en el procedimiento de fiscalización, pese a haberse requerido expresamente a esta en tal procedimiento que cumpla con presentar documentación que acredite que los gastos observados eran necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, no habiendo la recurrente probado que la omisión no se generó por su causa

[20] Respecto a diez trabajadores: Carlos Allen T., José Essey Montes, Marcela Castillo Castillo, Elba Mesones Clark, Doris Montes Ugarte, Serapio Córdova, Gabriel Ruidias Lázaro, Jesús Enriquez, Jesús Sandoval y Ramón Enriquez.

[21] Cabe precisar que también presentó las planillas de diciembre de 2004 y 2005, las cuales, conforme con lo antes expuesto, fueron presentadas durante el procedimiento de fiscalización, así como ya fueron analizadas.

ni tampoco cancelado –conforme se aprecia de la Ficha del Valor de la Resolución de Determinación N° - o afianzado el monto reclamado vinculado con dichas pruebas.

Que asimismo, en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que durante el procedimiento de fiscalización, la Administración no le requirió expresamente las citadas declaraciones juradas, cabe reiterar que aquella le requirió expresamente que cumpla con presentar documentación que acredite que los gastos observados eran necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, por lo que la recurrente podía haber presentado en dicha oportunidad los medios probatorios antes mencionados, si consideraba que ello sustentaría su posición, como lo hizo en la instancia de reclamación, no pudiendo alegar que no se le requirió de forma expresa, en tal sentido, lo sostenido en contrario por la recurrente carece de sustento, no siendo aplicables en consecuencia, las resoluciones invocadas.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que presenta mensualmente desde el año 2000 el PDT Remuneraciones, por lo que no resultaba procedente que la Administración le exija documentación que ya obraba en su poder, cabe indicar que la Administración le requirió la documentación que acredite que los gastos observados eran necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, siendo que, a tal efecto, la recurrente se encontraba obligada a exhibir y/o presentar todo aquello que, según su posición, sustentara la causalidad de los gastos observados, lo cual no solo se limitaba a las citadas planillas.

Que cabe precisar que el reparo se sustenta en que los gastos de personal observados no cumplen con el principio de causalidad y no en que no se hubiera acreditado los pagos de las vacaciones al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, prevista en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta[22], así como tampoco se sustenta en el inciso l) del citado artículo[23]. Sin perjuicio de ello, en el supuesto negado que tales pagos hubieran correspondido a gratificaciones extraordinarias, corresponde anotar que no se advierte de autos que haya presentado documentación que acredite que estas hubieran sido acordadas al personal[24], ni que cumplan con el principio de generalidad[25], por lo que, tampoco resulta amparable lo alegado al respecto, y además, es del caso precisar que resulta contradictorio que, por un lado, la recurrente manifieste que los pagos correspondían a indemnizaciones por vacaciones no pagadas y, por otro lado, que corresponden a gratificaciones extraordinarias.

Que en cuanto al Informe N° citado por la recurrente, cabe anotar que no resulta vinculante para este Tribunal.

---

22 El inciso v) del artículo 37 de la mencionada ley, indica que los gastos o costos que constituyan para su perceptor 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.

23 El inciso l) del artículo 37 de la citada ley, señala que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio. Asimismo, el último párrafo del citado artículo, modificado por Ley N° 28991, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros.

24 Este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 274-2-2001, entre otras, ha interpretado que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

25 Conforme con las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Que conforme con lo expuesto, durante el procedimiento de fiscalización la Administración meritúo la documentación presentada por la recurrente, en este extremo, por lo que, no resulta amparable la nulidad alegada por aquella mediante escrito de 2 de enero de 2023 (fojas 65956 a 65973) respecto a los resultados de los requerimientos, así como carecen de sustento los argumentos conexos a ello, siendo del caso indicar que cuestión distinta es que no esté de acuerdo con el análisis efectuado por la Administración en este extremo respecto de los citados medios probatorios, lo que no es causal de nulidad.

2.1.2. Gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, entre otros, que ha presentado documentación que acredita que los bienes adquiridos han sido repuestos de maquinarias que califican como gasto del ejercicio, tal como el Dictamen Pericial Técnico del Colegio de Ingenieros del Perú en el cual se determina que la adquisición de partes de maquinarias realizados durante el año 2006 corresponde a repuestos cuya utilización sirvió única y exclusivamente para mantener el nivel operativo estándar de las maquinarias, sin que ello influya en el incremento de la productividad ni alargue la vida útil de la misma.

Que agrega que el hecho que los bienes adquiridos superen ¼ de la UIT no implica necesariamente que se está ante una mejora, pues para que un bien califique como una mejora que se debe activar, debe tratarse de una erogación que incrementa el rendimiento estándar originalmente proyectado del activo fijo al que es incorporado, en cambio, si el desembolso repone o mantiene el rendimiento original del activo fijo, se estará ante un gasto del ejercicio, conforme con los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01217-5-2002 y 03104-4-2010.

Que explica los motivos por los cuales los bienes adquiridos son considerados como gastos, muchos de ellos referidos a piezas y partes de una máquina extrusora o de una máquina Shiller, que se desgastan en menos de un período y que su cambio o reemplazo es para que estas máquinas continúen rindiendo con el mismo nivel o recuperen su nivel inicial de producción, así como la instalación mecánica y eléctrica temporales de una de dichas máquinas dura menos de un período, por lo que no califica como activo fijo.

Que indica que en la apelada se reconoce que *"no es correcto que la Administración haya determinado que los importes observados correspondan a mejoras, toda vez que no tiene el conocimiento técnico de las maquinarias usadas"*, por lo que, esa falta de conocimiento, no le da autoridad para efectuar reparos sobre los bienes adquiridos; además, la Administración insiste que en que adquirió bienes que califican como mejoras del activo fijo preexistente, sin analizar si es que tales adquisiciones han incrementado el rendimiento estándar originalmente proyectado de las maquinarias, por lo que corresponde levantar el reparo, conforme con los criterios contenidos en las Resoluciones N° 00987-2-2009, 00657-1-2007 y 03941-5-2010.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65832 y 65833) alega que la Administración ha cuestionado que los repuestos adquiridos en realidad han sido mejoras permanentes que han acreditado el rendimiento estándar de los activos fijos a los que han sido incorporados, pero no ha ofrecido ningún medio probatorio que acredite ello. Cita la Resolución N° 20289-1-2011, según la cual, no se puede concluir que las adquisiciones observadas supongan la realización de mejoras de carácter permanente, máxime cuando la Administración no ha acreditado que los gastos materia de reparo incrementan la vida útil o su rendimiento estándar. Así como las Resoluciones N° 05402-4-2010 y 21908-4-2011.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65934 a 65937) menciona que en ninguna parte la Administración ha fundamentado los motivos por los cuales los diversos repuestos adquiridos configuran mejoras que deben incrementar el rendimiento estándar el costo de los activos fijos, y no gastos de mantenimiento; es decir, no ha justificado que los bienes adquiridos incrementan el rendimiento estándar de los activos fijos o están destinados a repercutir en beneficios empresariales por más de un período, por lo que no corresponde recalificar los gastos como activos fijos. Cita las Resoluciones N° 05110-3-2020 y 10580-4-2016. Además, ha alcanzado la documentación que respalda el hecho de que los bienes acotados son repuestos que no incrementan la vida útil ni el rendimiento estándar de las máquinas productivas. Agrega que el reparo es similar al que fue materia de análisis en la Resolución N° 01701-1-2021 en la cual se alcanzó un informe técnico pericial que acredita que los bienes adquiridos no aumentan la capacidad esperada de un activo

fijo, mientras que la Administración no alcanzó ninguna pericia o informe que acredite que en realidad se trata de mejoras.

Que mediante escrito ampliatorio de 15 de marzo de 2023 (fojas 66037 a 66047) manifiesta entre otros, que si bien los contribuyentes deben demostrar la realidad de sus operaciones mediante la presentación de la documentación sustentatoria, la Administración está obligada, en virtud de los principios de verdad material, impulso de oficio y debido procedimiento, a merituar las pruebas presentadas. Agrega que ha presentado documentación que acredita que los bienes adquiridos han sido repuestos de maquinarias que califican como gasto del ejercicio, como el referido dictamen pericial técnico.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad, toda vez que la recurrente no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, pues no sustentó documentariamente la necesidad del gasto, habiéndose limitado a indicar un párrafo de la NIC 16 y un cálculo de la vida útil en meses sin el sustento correspondiente.

Que agrega que el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente, y que conforme con el artículo 23 del Reglamento de dicha ley, la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de ¼ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio que se efectúe, lo cual no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que el importe observado corresponde a la compra de repuestos para reemplazar a los utilizados y/o consumidos por sus maquinarias, señala que no ha presentado documentación que acredite que dichos bienes correspondan efectivamente a repuestos de sus maquinarias y gastos de mantenimiento, así como las facturas acreditan adquisiciones de bienes por montos superiores a ¼ de la UIT, por lo que no podrían ser deducibles como gasto.

Que indica que si bien no es correcto que haya determinado que los importes observados correspondan a mejoras, toda vez que no tiene conocimiento técnico de las maquinarias usadas por la recurrente, al no haber proporcionado documentación técnica que acredite que dichos importes correspondan a gastos por repuestos y mantenimiento, resulta procedente el reparo por no haber acreditado la causalidad.

Análisis

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20210), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad por S/ 691 109,00, sustentándose en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N°

Que debe tenerse en cuenta el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado.

Que asimismo, el inciso e) del artículo 44 de la anotada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112, no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que por su parte, el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosada, establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que el inciso b) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que constituirán parte del costo computable o se incrementan a él, entre otros, los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente, según corresponde.

Que el artículo 23 del citado reglamento establece que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de ¼ de la UIT[26], a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo de aplicación lo señalado cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16[27], los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período, añadiéndose que estos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que asimismo, la citada norma indica que los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo sólo se reconocen como activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción, y los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo.

Que en el mismo sentido, el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la clase 3 a la Cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que de otro lado, ROMERO LÓPEZ define a los activos como *"todos aquellos recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias"*[28].

Que respecto de los gastos de mantenimiento, MEIGS, BETTNER y WHITTINGTON[29] indican que el cargo a una cuenta de gasto se basa en el supuesto de que los beneficios del gasto serán utilizados en el periodo corriente y, por consiguiente, el costo debe ser deducido del ingreso del periodo al determinar la utilidad neta. Por su parte, HENDRIKSEN[30], señala que muchas mejoras pueden tener como resultado un aumento en la calidad del servicio prestado por el activo en más de un ejercicio, y a título ilustrativo indica que la instalación de un sistema de alumbrado más eficiente en el edificio de una fábrica mejora los servicios prestados por el edificio.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 7723-1-2014, 05884-10-2014, 3595-4-2003 y 147-2-2001, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo 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 del mismo modo, en las Resoluciones N° 9259-5-2001 y 1217-5-2002 se ha indicado que los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son 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

---

[26] Unidad Impositiva Tributaria

[27] Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.

[28] ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier (2002), *Principios de contabilidad*, segunda edición. México: McGraw-Hill. Página 152.

[29] MEIGS, Robert, et al. En *Contabilidad: La base para decisiones gerenciales*. McGraw - Hill Interamericana S.A. Colombia. 1999. Décima Edición. pág. 531.

[30] HENDRIKSEN, Eldon. En *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana. México. 1974. Primera Edición. pág. 433.

o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura y deben considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente pero sin añadir valor alguno al mismo, constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que de otro lado, en las Resoluciones N° 11792-2-2008 y 5596-3-2017, entre otras, se ha establecido que cuando se trate de determinar la existencia de mejoras, la carga de la prueba corresponde a la Administración.

Que de lo expuesto, se aprecia que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el efecto del beneficio que se obtiene en el activo fijo preexistente, siendo que deberá reconocerse como gasto en tanto sea consumido en el periodo corriente, y por el contrario, se reconocerá como activo cuando beneficie a más de un ejercicio, esto es, genere beneficios económicos en el futuro a través de su uso.

Que mediante el numeral 1.2 del punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 20074 y 20075), la Administración, al amparo del inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó a la recurrente que acreditara que los cargos realizados en la Cuenta Servicios Prestados por Terceros por la suma de S/ 691 109,00 (Conformada por la Cuenta Servicios de Reparación y maq. por S/ 10 746,07 y Cuenta Mantenimiento de Equipos Var. por S/ 680 362,64) y que se encuentran detallados en el Anexo N° 02 adjunto al requerimiento (fojas 20048), se tratan de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, por escrito con la base legal respectiva y diversa documentación[31]; asimismo, debía presentar y/o explicar por escrito los documentos que acreditaran fehacientemente que los gastos corresponden a bienes del activo fijo o mejoras de carácter permanente.

Que en respuesta, mediante escrito que obra a fojas 18621 a 18627, la recurrente manifestó que adjuntaba el detalle de las facturas señaladas en el mencionado Anexo N° 02, así como los documentos que respaldaban dichas compras, los vouchers sobre su cancelación y los estados de cuenta.

Que respecto a las facturas y/o invoices emitidos por concepto de codificadores de tinta y equipos de dominio, troqueladora, pirómetros, barriles, tornillos y resistencias especiales, sensor de capa extrusora, bombas tipo paleta, así como por concepto de suministro de instalación de tablero y cableado para máquina china, traslado de conexiones de extrusoras pequeñas, expuso diversos argumentos destinados a manifestar que la vida útil de los bienes antes mencionados es inferior a un año, así como la instalación mecánica y eléctrica dura como máximo entre 7 a 10 meses, no califican como activo fijo, por lo que procede su deducción como gasto, conforme con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que conforme con el párrafo 6 de la NIC 16 los activos fijos se esperan utilizar durante más de un período, que no es su caso.

Que en el numeral 1.2 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 20029 a 20035), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el citado escrito; e indicó que la recurrente no adjuntó ninguna documentación que determinara que efectivamente se trata de activos fijos y que tienen un vida útil menor a un período, es decir, no exhibió un boletín técnico del fabricante, lineamientos del fabricante, un plan básico de mantenimiento, manual de instrucciones y/o funcionamiento, recomendaciones del fabricante, la vida útil determinada por el fabricante, ficha técnica, especificaciones técnicas, cualquier documento que determine las características técnicas de los activos, algún documento que contenga la descripción de actividades que deben seguir en la realización de las funciones de los activos y tampoco indicó la metodología que utilizó para determinar que todos los activos tienen una vida útil menor a un periodo.

Que por tanto, concluyó que la recurrente no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, pues no sustentó documentariamente la necesidad del gasto, habiéndose limitado a indicar un párrafo de la NIC 16 y un cálculo de la vida útil en meses sin el sustento correspondiente, por lo que no se encuentra acreditada la causalidad del gasto.

[31] Relativa a contratos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta, trabajos realizados, proyectos, actas u otros.

Que con posterioridad al citado resultado, mediante escritos de 28 y 29 de diciembre de 2010 (fojas 23248 a 23253 y 23271 a 23281), la recurrente manifestó que la metodología en la cual se basó para determinar que los bienes adquiridos no tienen una vida útil mayor a 1 año, reiterando para ello algunos de los argumentos expuestos en el escrito anteriormente presentado. Agregó que no existe ninguna disposición legal que supedite la deducción del gasto a un bien que no califica como activo fijo por su naturaleza al hecho que se cuente con algún boletín técnico, lineamientos o recomendaciones del fabricante, entre otros; que por su experiencia conoce el funcionamiento y vida útil de todos los bienes que adquiere, sustentando la metodología empleada.

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 20185 a 20202 y 20210), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad por S/ 691 109,00; así como dejó constancia de los argumentos expuestos en los anotados escritos, reiterando que aquella no adjuntó ninguna documentación que determinara que efectivamente se trata de activos fijos y que tienen un vida útil menor a un período, concluyendo que no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, pues no sustentó documentariamente la necesidad del gasto.

Que agregó que la recurrente de alguna manera debe sustentar que se trata de un gasto y no de un activo fijo, y que el encargo de determinar el funcionamiento y la vida útil de los activos fijos es el fabricante de los mismos, no habiendo adjuntado documentación del fabricante que permita identificar la metodología para determinar la vida útil de los activos fijos ni su funcionamiento.

Que al respecto, cabe indicar que, en cuanto a las erogaciones observadas no se aprecia que la Administración al efectuar tal observación haya especificado si los bienes adquiridos funcionaban independientemente o si formaban parte de otro activo fijo, y/o haya analizado sobre qué activos se efectuaron dichas adquisiciones y en qué forma estas o los trabajos elevaron el rendimiento o incrementaron la vida útil del activo, más allá de un estándar original, por lo que no es posible concluir que las anotadas adquisiciones califiquen como activos fijos, de conformidad con la jurisprudencia de este Tribunal antes citada, habiéndose limitado la Administración a señalar que, como no sustentó que la vida útil haya sido menor a un año, no se había acreditado la causalidad de los gastos, incluso la misma Administración en la apelada reconoce que no es correcto que haya determinado que los importes observados correspondan a mejoras.

Que en tal sentido, si la Administración como resultado de su evaluación estableció que dichos gastos no tienen dicha naturaleza, correspondía a esta última acreditar su afirmación, lo que en el caso de autos no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantar el reparo[32].

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás cuestionamientos planteados por la recurrente.

2.1.3. Gastos de participación sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que no solo cuenta con el memorándum interno de 4 de abril de 2007 como medio probatorio del pago de las participaciones en utilidades de los trabajadores, sino también los vouchers de caja chica firmados por los trabajadores, con los cuales estos reconocen que se les ha cancelado en efectivo dicha participación, por lo que, no era necesaria una señal de recepción de estos en el aludido memorándum. Precisa que dicho importe individual no superaba el importe de la Ley de Bancarización.

Que agrega que el pago fue efectuado antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en aplicación del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta procedente la deducción del gasto por tales participaciones.

[32] Similar criterio se ha seguido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03490-4-2017.

Que alega que los citados vouchers no fueron solicitados expresamente durante el procedimiento de fiscalización, por lo que, al amparo del artículo 141 del Código Tributario, corresponde que sean merituados, sustentándose en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06738-3-2004 y 02407-2-2003.

Que señala que durante el referido procedimiento proporcionó todos los planillones de cobranzas de caja, en donde en el planillón de 4 de abril de 2007 se refleja en el rubro "salidas" el pago de las mencionadas participaciones, los que deberían haber sido evaluados, el cual exhibe nuevamente para que este Tribunal lo analice.

Que además indica que en etapa de reclamación presentó documentos en los que los trabajadores manifiestan que en la anotada fecha recibieron tales participaciones, no obstante, estas tampoco fueron evaluadas por la Administración, pese a ello, este Tribunal debe admitir tales medios probatorios pues tampoco fueron solicitados expresamente durante el procedimiento de fiscalización.

Que sobre lo señalado por la Administración respecto a las boletas de pago, manifiesta que al no haber sido canceladas mediante cheques no negociables, sino en efectivo, por un descuido no consignó los importes en las boletas de pago correspondientes, no obstante, ello no limita en modo alguno la deducción del gasto.

Que mediante escrito ampliatorio de 15 de marzo de 2023 (fojas 66030 a 66037) sostiene que el referido memorándum es un informe que tiene como principal función informar sobre un tema en particular, como es que el dinero se encontraba a disposición, por lo que, restar mérito probatorio a tal prueba por características que no son propias del documento, es decir, por no tener la fecha y firma de los trabajadores en señal de recepción, vulnera su derecho defensa.

Que agrega que correspondía que la Administración evaluara los referidos planillones de cobranza y vouchers de caja, por lo que, ha vulnerado el debido procedimiento y la búsqueda de la verdad material.

Que mediante escrito ampliatorio de 14 de setiembre de 2023 (fojas 66157 a 66161) indica que, de una lectura conjunta del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso q) del artículo 21 de su reglamento, se desprende que si se paga oportunamente las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría relativas a las participaciones de los trabajadores en las utilidades, a través del PLAME, no sería de exigencia el requisito de pagar la participación de los trabajadores en las utilidades antes del vencimiento de la declaración jurada anual.

Que añade que al haber presentado oportunamente el Formulario PDT correspondiente a las obligaciones tributario laborales de abril de 2007, en el cual consta los importes que fueron pagados en efectivo a los trabajadores como participación voluntaria, no procede examinar si dichas utilidades fueron pagadas antes del 9 de abril de 2007, por lo que, resulta aplicable el criterio contenido en la Resolución N° 18739-4-2013, con la cual, este Tribunal revocó el reparo porque no se apreciaba que la Administración hubiese cumplido con verificar si la recurrente cumplió con las obligaciones tributarias derivadas de las participaciones en las utilidades que originan las retenciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de participación de los trabajadores sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual de dicho tributo y período, por S/ 30 116,00.

Que agrega que, si bien en el memorándum interno de 4 de abril de 2007 se indica que ya está a disposición de los trabajadores la participación en utilidades, no se ha acreditado que estos efectivamente hayan tomado conocimiento del contenido del mismo en dicha fecha, ya que no se aprecia en este la fecha y la firma de los trabajadores en señal de recepción; además, este documento no acredita la cancelación.

Que respecto a los vouchers de caja supuestamente firmados por los trabajadores en la mencionada fecha, indica que estos documentos no pueden ser admitidos, pues no fueron presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, al amparo del artículo 141 del Código Tributario. Sin perjuicio de ello, indica que al ser las utilidades un concepto remunerativo del trabajador, el documento que acredita su cancelación sería la boleta de pago debidamente firmada donde conste la liquidación de la participación.

Análisis

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20210), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de participación sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual de dicho tributo y período, por S/ 30 116,00 sustentándose en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N°

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, dispone 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, precisando 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 el 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 el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califican como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1425, prescribía que las demás rentas, dentro de las cuales se encontraban las rentas de quinta categoría, se imputarían al ejercicio gravable en que se percibían.

Que el artículo 59 de la aludida ley señala que las rentas se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37 de la citada ley prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor 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[33].

Que el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decretos Supremos N° 017-2003-EF y 134-2004-EF, dispone que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de la ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Que la indicada norma agrega que tratándose de retenciones por rentas de quinta categoría que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades y por rentas de cuarta categoría a que se refiere el segundo párrafo del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, no será de aplicación la condición prevista en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando las retenciones y pagos se efectúen en los plazos que establece el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del mencionado reglamento.

Que el segundo y tercer párrafos del inciso a) del artículo 39 del anotado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, disponen que las retenciones a que se refiere el segundo y tercer párrafos del artículo 71 de la citada ley, se realizarán en el mes de su devengo o en el plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponden las utilidades a distribuir, respectivamente, y que el pago de dichas retenciones se efectuará en el mes siguiente a aquel en que se realizó la retención, de acuerdo con los plazos establecidos en el Código Tributario para los tributos de liquidación mensual.

---

[33] Inciso incorporado por el artículo 6 de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

Que en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, este Tribunal al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto, debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 20074 y 20075), la Administración, al amparo del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la base legal y la documentación correspondiente, la deducción del importe de S/ 41 431,00 por "Distribución Legal de la Renta" consignado en la Casilla 486 de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, correspondiente a la participación de utilidades de los trabajadores por el citado ejercicio, considerando que dichos pagos constituyen rentas de quinta categoría y que ha verificado que se encuentran pendientes de pago al vencimiento del plazo para la presentación de la referida declaración.

Que en respuesta, mediante escrito que obra a fojas 18587 y 18588, la recurrente manifestó que en el ejercicio 2006 realizó la distribución voluntaria de utilidades por el referido importe, cuyos cheques fueron girados y su existencia comunicada debidamente a los trabajadores el 4 de abril de 2007, es decir, antes del vencimiento del plazo para presentar la mencionada declaración (9 de abril de 2007), y que la participación de los trabajadores en las utilidades constituye un gasto deducible. Agregó que la cancelación fue realizada el 2 y 4 de abril de 2007 con los Cheques N° , y , por los importes S/ 30 115,66, S/ 5 398,85 y S/ 5 916,19, respectivamente[34].

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 19923 a 19925), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el anotado escrito, e indicó que la recurrente exhibió la copia de dos cheques emitidos a nombre de dos trabajadores por las sumas de S/ 5 398,85 y S/ 5 916,19, no obstante, por la diferencia no exhibió documentación que acreditara el pago realizado a los trabajadores detallados en dicho punto por S/ 30 115,66, por lo que, procedería a reparar el referido importe, al amparo del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con posterioridad al citado resultado, mediante escritos de 28 y 29 de diciembre de 2010 (fojas 23257 y 23258), la recurrente adjuntó un estado de cuenta[35] (foja 23037), manifestando que con este acreditaba que había cancelado la participación voluntaria de los trabajadores en las utilidades de la recurrente correspondientes al año 2006

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 20166 a 20170 y 20210), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de participación sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual de dicho tributo y período; así como dejó constancia de los argumentos expuestos en los anotados escritos, e indicó que si bien la recurrente proporcionó el extracto de cuenta corriente con el cargo por el citado importe, no exhibió documentación que acredite que efectivamente aquella haya pagado a los trabajadores que cita.

Que de las normas citadas se tiene que, para deducir el gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, salvo que se acreditara que se habían efectuado las retenciones correspondientes, dentro del plazo establecido por ley.

Que no existe controversia sobre el derecho de los trabajadores a participar de las utilidades de la empresa, ni de la procedencia de su deducción en el caso que se cumpla con las exigencias legales correspondientes, resultando importante señalar que la falta de acreditación del "pago" de tales participaciones de acuerdo con las normas glosadas, no constituía motivo suficiente para efectuar el reparo impugnado, pues también resultaba posible aceptar las deducciones si la recurrente acreditaba la efectiva realización de las

---

[34] Asimismo, en el índice adjunto a dicho escrito (foja 18579), se advierte que en respuesta a dicho punto la recurrente hace referencia al Anexo 7, el cual está conformado por 4 hojas, consistentes en la relación con las utilidades por distribuir del año 2006 a doce de sus empleados y obreros (foja 63543), el memorándum con el cual la recurrente habría comunicado a todo su personal que pagaría las utilidades del 2006 (foja 63542), la lista de cheques girados para el pago de utilidades (foja 63541), y los Cheques N° y girados a favor de dos empleados (foja 63540).

[35] Con el cargo por la suma de S/ 30 115,66 respecto al Cheque N°

retenciones respectivas, como se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10492-3-2014 y 08927-1-2015.

Que de la revisión de autos no se aprecia que la Administración haya verificado si la recurrente efectuó las retenciones por concepto de las citadas participaciones y cumplió con las obligaciones tributarias derivadas, pues tanto en el procedimiento de fiscalización como en la etapa de reclamación, sustenta el reparo únicamente en el incumplimiento del pago de las utilidades a los trabajadores y no refiere si advirtió también la omisión de efectuar las retenciones de quinta categoría por las utilidades indicadas y de su pago, lo que no es posible verificar en esta instancia, máxime si no obra documentación en el expediente que haga posible dicha evaluación.

Que por lo expuesto, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la verificación respectiva, y en caso verifique que la recurrente efectuó las retenciones, se proceda a levantar el reparo conforme con lo dispuesto en el inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18739-4-2013[36], invocada por la recurrente, cabe precisar que fue declarada nula por la Corte Superior de Justicia de Lima conforme se aprecia de la Resolución N° 03430-4-2021.

Que dado que el reparo por gastos de personal sin acreditar la causalidad ha sido mantenido, el reparo por gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad ha sido levantado, y sobre el reparo por gastos de participación sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la Administración debe efectuar la verificación antes indicada, conforme con lo expuesto por este Tribunal, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a la Resolución de Determinación N° a efecto que se emita un nuevo pronunciamiento considerando lo expuesto por esta instancia.

Que de otro lado, cabe precisar que mediante el Proveído N° (foja 66100) este Tribunal solicitó a la Administración que remitiera la documentación e información faltante adjuntada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° , emitido en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, pues de la revisión de los tomos correspondientes a los papeles de la fiscalización de tal período no se apreciaba de la documentación e información adjuntada por la recurrente en respuesta a tal requerimiento; siendo que, conforme con la respuesta de la Administración mediante escrito de 3 de noviembre de 2023 e Informe N° (foja 66315), se dio cuenta de que esta documentación fue ubicada en los tomos 103 a 105 -incluso en el tomo 106- del expediente (es decir, entre las fojas 62643 a 65061), lo cual fue verificado por este Tribunal, esto es, tal documentación se encuentra en los tomos correspondientes a los recursos de reclamación formulados por la recurrente y la documentación e información adjunta a dichos recursos. En tal sentido, no resultan amparables los argumentos expuestos por la recurrente en los escritos ampliatorios de 9 de octubre (fojas 66204 a 66218) y 30 de noviembre de 2023 (fojas 66342 a 66352) relativos a que la Administración habría resuelto sus recursos de reclamación sin contar con la documentación e información presentada en respuesta al anotado requerimiento y que no obraba en el expediente, así como los argumentos conexos a ello, ya que, conforme con la verificación efectuada por esta instancia, tal documentación consta en autos y ha sido valorada.

Que asimismo, en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que la Administración remitió diversa documentación solicitada mediante el Proveído N° fuera del plazo establecido, cabe precisar que la Administración solicitó reiteradamente prórrogas[37] mediante los Oficios N° (fojas 66193, 66194, 66198 a 66200, 66219, 66220), habiendo dado respuesta mediante el Oficio N° (foja 66320, 66321, con el cual remitió el citado Informe N° -respecto del punto 1 del proveído-, y el Oficio N° (foja 66313) -respecto a los demás puntos- y

[36] Con la cual este Tribunal revocó una resolución de intendencia, en atención a que el reparo por concepto de participación de utilidades de los trabajadores no se encontraba debidamente sustentado, pues no se apreciaba que la Administración hubiese cumplido con verificar si la recurrente cumplió con las obligaciones tributarias derivadas de las citadas participaciones que originan las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría.

[37] Lo que resultaba razonable dado el volumen y antigüedad el expediente materia de autos.

remitido diversa documentación, por lo que, corresponde resolver considerando la documentación remitida por la Administración.

2.2. Resolución de Multa N°

Que la citada resolución de multa (fojas 62537 y 62538) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° ha sido emitida en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, respecto a la cual se ha revocado al apelada a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo expuesto por esta instancia sobre los reparos que la sustentan, si bien está acreditada la comisión de la infracción, está pendiente de establecer el importe de la multa, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento sobre la Resolución de Multa N° , teniendo en cuenta lo que se señale sobre el indicado valor.

2.3. Resoluciones de Determinación N° a - Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006

Que la recurrente sostiene que habiendo la Administración detectado durante la fiscalización una deuda tributaria pendiente de pago y un crédito por pago indebido, debió proceder a la compensación de oficio, de conformidad con el numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, de ser así, hubiera determinado que producto del pago a cuenta adelantado al fisco que tuvo su origen en la no aplicación adecuada del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se produjo ningún perjuicio al fisco, y que realmente no existe una deuda pendiente de pago. Agrega que pagó adelantadamente el pago a cuenta de diciembre de 2005, debiendo ser en enero a diciembre de 2006, lo cual denota que el incumplimiento del citado artículo 85 no fue apropósito, pues desconocía el criterio de lo devengado.

Que indica que en virtud del artículo 115 del Código Tributario y del artículo 193 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración se encuentra impedida de efectuar modificaciones a los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, por cuanto las resoluciones de determinación girada por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005 que sustentan tal modificación, se encuentra suspendida en su eficacia y su ejecutoriedad. Invoca el principio de legalidad.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65942 a 65949), respecto a la modificación del coeficiente, invoca la aplicación de la Casación N° emitida por la Corte Suprema de Justicia, según la cual, no corresponde exigir intereses moratorios ni multas vinculadas sobre omisiones a los pagos a cuenta que resulten de modificaciones posteriores a la presentación de la declaración jurada, aun cuando dichas modificaciones se originen en la presentación de declaraciones juradas rectificatorias o por reparos determinados en una fiscalización.

Que asimismo, mediante escrito ampliatorio de 2 de enero de 2023 (fojas 65981 a 65992) reitera algunos de los argumentos antes expuestos, agregando que a efectos de establecer el coeficiente en cada ejercicio, el contribuyente debe tomar en cuenta que la cifra se tiene como cierta en el momento que se declara y paga, es decir, si con posterioridad a esta fecha se produce una modificación del Impuesto a la Renta, tal cambio no debería afectar al pago a cuenta debidamente cuantificado a partir de los datos existentes al momento de liquidarse el mismo, precisión que se encuentra en la citada Casación N° 4392-2013.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006 al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como modificó los coeficientes aplicados para determinar los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006 de 2005 de 0.0025 a 0.0507, en base a la Resolución de Determinación N° , y los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006 de 0.0019 a 0.0027, en base a la Resolución de Determinación N°

Que agrega que la recurrente acepta que al efectuar el pago a cuenta de diciembre de 2005 consideró como parte de la base imponible las ventas diferidas del ejercicio 2005, es decir, canceló el pago a cuenta por ingresos en el mes en que fueron facturados mas no en el mes en el que se devengaron.

Análisis

Que de los anexos a las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 62629 y 62630), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006[38], al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado; asimismo, modificó los coeficientes aplicados para determinar los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006 de 0.0025 a 0.0507, en base a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006 de 0.0019 a 0.0027, en base a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, sustentándose en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° y citando como base legal el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 20068 a 20071), la Administración señaló a la recurrente que observó que existían diferencias entre los importes que se registraban en la contabilidad como ingresos y los importes tomados como referencia para la determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2006, de acuerdo con el detalle contenido en los Anexos N° 3 y 4 al citado requerimiento (fojas 20046 y 20047). Agregó que para la determinación del coeficiente para efectos de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006, consideró a la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004. Por tal motivo, le solicitó que sustentara documentariamente y por escrito, tales diferencias, al amparo del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 54 de su reglamento, caso contrario, efectúe los ajustes necesarios.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 20009 a 20011) la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el escrito de respuesta de la recurrente (fojas 18612 y 18613), e indicó que la recurrente aceptaba que las diferencias correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2006, se constituían principalmente por el importe de las ventas diferidas del ejercicio 2005, y que también aceptaba que los pagos a cuenta (diciembre de 2005) por las ventas diferidas se realizaron en el mes en que fueron facturadas y no en el mes en el que se devengaron los ingresos. En tal sentido, mantiene el reparo a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, según los Anexos 01 y 02 al mencionado resultado (fojas 19917 y 19918). Agrega que mantiene la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006, en base al coeficiente determinado según la Resolución de Determinación N° , y los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006, en base al coeficiente determinado según los resultados del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que en cuanto al reparo por diferencias entre lo registrado y lo declarado, cabe indicar que, de lo actuado en autos se observa que la recurrente no ha desvirtuado dicho reparo, por el contrario, refiere que no cumplió con lo previsto por el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que conforme con lo expuesto, se aprecia que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que con relación al reparo por modificación del coeficiente, respecto a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006, cabe reiterar que contra la Resolución de Determinación N° , la recurrente interpuso recurso de reclamación, que fue declarada infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 026-014-0059110/SUNAT, contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación, que fue resuelto por este Tribunal mediante la Resolución N° 09909-11-2021, por la que se confirmó dicha resolución de intendencia. En tal sentido, estando a que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, contenida en la Resolución de Determinación N° , que sirve de base para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2006, ha sido confirmada por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09909-11-2021, corresponde mantener el reparo en este extremo.

---

[38] Aumentando las bases imponibles declaradas en enero, febrero, junio, julio y octubre de 2006 en los importes de S/ 5 679 245,00, S/ 6 925,00, S/ 192 792,00, S/ 26 410,00, y S/ 66 888,00, respectivamente, y disminuyendo las bases imponibles declaradas en marzo a mayo, agosto, setiembre, noviembre y diciembre de 2006 en S/ 87 316,00, S/ 114 233,00, S/ 144 810,00, S/ 3 543,00, S/ 165 461,00, S/ 89 301,00 y S/ 163 900,00.

Que por lo expuesto, corresponde confirmar la apelada en el extremo relativo a las Resoluciones de Determinación N° y

Que en cuanto a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006, corresponde anotar que, tomando en cuenta que en la presente resolución se ha dispuesto que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, que sirve de base para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2006, procede revocar la apelada debiendo la Administración reliquidar las Resoluciones de Determinación N° correspondientes a dichos períodos, considerando el cumplimiento que se deberá efectuar con relación a la Resolución de Determinación N°

2.4. Resolución de Multa N° a

Que las citadas resoluciones de multa (fojas 62539 a 62562) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° y , han sido emitidas en base a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° y giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2006, los cuales han sido mantenidos, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, toda vez que las Resoluciones de Multa N° a han sido emitidas en base a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2006, uno de los cuales ha sido mantenido y el otro guarda relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, contenida en la Resolución de Determinación N° y que se encuentra pendiente de pronunciamiento por el cumplimiento que se le otorgue a la presente instancia, motivo por el cual se ha revocado la apelada en cuanto a dichos valores; en igual sentido, procede revocar la resolución apelada en este extremo, a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento reliquidando dichas resoluciones de multa, teniendo en cuanto el pronunciamiento que se emita con relación a las resoluciones de determinación citadas.

2.5. Resolución de Determinación N° - Impuesto General a las Ventas de enero de 2006

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20227), girada por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero de 2006 por la suma de S/ 373 651,00, se advierte que la Administración consideró como base imponible la suma de S/ 3 055 375,00, y como crédito fiscal la suma de S/ 611 792,00.

Que el numeral 88.1 del artículo 88 del Código Tributario, aplicable al caso de autos, establecía que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidas por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma con rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

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

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó la declaración original del referido tributo y periodo mediante Formulario PDT N° de 16 de febrero de 2006 que obra en autos, consignando una base imponible de S/ 2 751 130,00, y un débito fiscal de S/ 522 715,00, al que al deducir S/ 342 380,00 por concepto de descuento y/o devolución de compras, resultaba el importe de S/ 180 335,00, siendo que al aplicar el crédito fiscal de S/ 611 792,00, se estableció un saldo a favor de S/ 431 457,00.

Que luego, la recurrente rectificó la citada declaración mediante Formulario PDT 621 N° 0757551722 de 17 de setiembre de 2010, consignando una base imponible S/ 3 055 375,00, y un débito fiscal de S/ 580 521,00, al que al deducir S/ 342 380,00 por concepto descuento y/o devolución de compras, resultaba el importe de S/ 238 141,00, siendo que al aplicar el crédito fiscal de S/ 612 627,00, se estableció un saldo a favor de S/ 374 486,00, la cual surtió efecto con su presentación en aplicación del artículo 88 del Código Tributario.

Que la Administración emitió la Resolución de Determinación N° por el Impuesto General a las Ventas de enero de 2006, considerando el mismo débito fiscal determinado por la recurrente en la citada rectificatoria, pero reparando el crédito fiscal consignado en tal rectificatoria por la suma de S/ 835,00.

Que sobre el particular, estando a que la recurrente no ha desvirtuado el reparo al referido crédito fiscal, y siendo que de su revisión, se aprecia que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo, y confirmar la apelada en este extremo.

2.6. **Resolución de Multa N°**

Que la Resolución de Multa N° (fojas 62535 y 62536) fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto General a las Ventas de enero de 2006.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario, acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que cabe precisar que la Resolución de Multa N° , se sustenta en la presentación de la declaración rectificatoria del citado tributo y periodo, por lo que se encuentra acreditado que la recurrente declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en su declaración, así como se sustenta en el reparo al crédito fiscal efectuado mediante la Resolución de Determinación N° 012-003-0024104, el cual ha sido mantenido, por lo que también se encuentra acreditada la comisión de la citada infracción, por tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2.7. Resolución de Determinación N° - Impuesto General a las Ventas de febrero de 2006

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20227), girada por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de febrero de 2006 por la suma de S/ 398 629,00, se aprecia que la Administración no efectuó reparo alguno al débito y crédito fiscal, sino que disminuyó el saldo a favor del periodo anterior declarado en dicho periodo, en base al reparo contenido en la Resolución de Determinación N° , el cual ha sido mantenido en esta instancia, por lo que también corresponde confirmar la apelada en este extremo.

2.8. Resoluciones de Determinación N° y a - Impuesto General a las Ventas de marzo y mayo a diciembre de 2006

2.8.1. Retiro de bienes

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que las constancias de entrega de regalos suscritas con las tercerizadoras, acreditan fehacientemente la entrega gratuita de obsequios a los clientes representativos de ella. Agrega que en los contratos suscritos con tales tercerizadoras, que le prestaban el servicio de gestión de ventas consistente en la obtención y fidelización de clientes de ella, visitándolos para entregarles artículos promocionales, se estipuló que ella asumiría los gastos de promoción de ventas, gastos de representación, artículos de mercadotecnia, publicidad, entre otros, por lo que no se le puede exigir que adjunte las guías de remisión remitente que acrediten la transferencia directa de los bienes promocionales por parte de ella a sus clientes, pues ella entregaba los bienes promocionales a las tercerizadoras para que los entreguen a sus clientes representativos.

Que indica que el cumplimiento de la labor de las tercerizadoras se acredita con las constancias de entrega de regalos suscritas entre su coordinador de ventas con los coordinadores de las tercerizadoras, las cuales contienen una lista anexa que detalla la cantidad de los artículos entregados gratuitamente a cada cliente con fines promocionales, y que fueron presentadas durante el procedimiento de fiscalización. Precisa que tales documentos no fueron evaluados adecuadamente por la Administración.

Que menciona que los citados contratos acreditan que a ella le correspondía la compra de los obsequios a ser destinados a sus clientes, mientras que la obligación de traslado le correspondía a las tercerizadoras, lo cual acredita que ella no se encargaba de efectuar directamente las visitas a sus clientes.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo, mayo a diciembre de 2006 por retiro de bienes, en atención a que la recurrente no cumplió con exhibir la información requerida, pues no exhibió los comprobantes de pago de ventas a través de los cuales realizó el reintegro del Impuesto General a las Ventas.

Que indica que de la documentación presentada por la recurrente no se puede constatar la efectiva entrega de los productos observados a sus clientes, por cuanto la recurrente únicamente ha presentado documentación que acredita la entrega de estos a la empresa tercerizadora, mas no pruebas suficientes que demuestren que tales bienes fueron entregados a sus clientes. Además, el hecho que exista un documento de la empresa tercerizadora donde se muestre cómo fueron distribuidos los productos a sus clientes, no sustenta su entrega, ya que no ha presentado documentos tales como guías de remisión emitidas por esta donde conste el cargo de recepción por parte de los clientes. Agrega que el hecho que en el contrato de tercerización se haya establecido que la recurrente asumiría los gastos de promoción, no acredita la entrega de los bienes observados se haya efectuado a sus clientes.

Que por tanto, al no haberse acreditado que la transferencia de los artículos observados haya sido efectuada a sus clientes con fines promocionales, mantuvo el reparo.

Análisis

Que de los Anexos N° 2 y 6 a las Resoluciones de Determinación N° y a ((fojas 20222, 20223 y 20227), se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo y mayo a diciembre de 2006 por retiro de bienes por la suma total de S/ 28 008,00, sustentándose en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N°

Que el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que se encuentra gravada la venta en el país de bienes muebles.

Que conforme con el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la citada ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto General a las Ventas se entiende por venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento, tales como: la entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado; el retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble; el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento; el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley; el retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.

Que según el inciso b) del artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, en el retiro de bienes la obligación se origina en la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el reglamento, lo que ocurra primero.

Que el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que el retiro de bienes es todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Que el citado numeral 3 del artículo 2 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 64-2000-EF, agrega que no se considera venta los siguientes retiros: la entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden solamente bajo receta médica; los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta; la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del 1% de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses, con un límite máximo de 20 Unidades Impositivas Tributarias; la entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción. Asimismo, no se consideran ventas las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el citado reglamento.

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 20050), la Administración indicó que, de la revisión de los comprobantes de pago exhibidos, determinó que la recurrente realizó transferencias gratuitas y/o bonificaciones por las cuales no efectuó el reintegro del Impuesto General a las Ventas al considerarse como retiro de bienes, de acuerdo con el detalle contenido en Anexo N° 06 al citado requerimiento[39] (foja 20041), por lo que le solicitó que sustentara dicha observación documentaria y fehacientemente. Citando como base legal el inciso a) del artículo 3 y el inciso b) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en respuesta, mediante escrito que obra a foja 18585, la recurrente manifestó que presentaba documentación que sustentaba la adquisición de los bienes, así como los vouchers de cancelación y los estados de cuenta que señalan la salida de los cheques emitidos. Agregó que los bienes detallados en el mencionado Anexo N° 06, fueron entregados a las tercerizadoras encargadas del servicio de gestión de ventas, a efectos que los entreguen a los clientes representativos de ella, a fin de mantener una política de fidelización con ellos, lo que representan gastos de representación deducibles.

Que asimismo, adjuntó diversa documentación e información que obra a fojas 18093 a 18280, 18563 a 18574, consistente en comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 06 al citado requerimiento, algunos documentos de pago respecto a su cancelación, las comunicaciones de las empresas , , y a la recurrente respecto a las cantidades entregadas de turrones, panetones, perfumes, juego de calculadora, portareloj, relojes, almanaques acrílicos, lapiceros, bebidas, licores, gorras, a diversos clientes de la recurrente, los cuales se encuentran suscritos por ella y tales empresas, así como unas cartas emitidas por la recurrente con las cuales esta comunica a las dos primeras empresas que está haciéndole la entrega de algunos de los citados bienes para que sean repartidos entre sus clientes seleccionados y sugeridos por los coordinadores de ventas. Además, al mencionado escrito adjuntó los contratos de tercerización de servicios suscritos por la recurrente con tales empresas en el año 2006 (fojas 15481 a 15492 y 15495 a 15498).

Que en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N° (foja 19920), la Administración dejó constancia del mencionado escrito, e indicó que la recurrente no cumplió con exhibir la información requerida, ni exhibió los comprobantes de pago de ventas a través de los cuales realizó el reintegro del Impuesto General a las Ventas, por lo que mantuvo el reparo, al amparo del inciso a) del artículo 3 y el inciso b) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

---

[39] El referido anexo contiene el detalle de los comprobantes de pago emitidos por diversos proveedores a la recurrente por la venta de lapiceros, licores, maletines, turrón, relojes, gorras, panetones, calculadoras, almanaques, respecto a los períodos marzo y mayo a diciembre de 2006.

Que de los Anexos N° 2 y 6 a las Resoluciones de Determinación N° y a (fojas 20222, 20223 y 20227), se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo y mayo a diciembre de 2006 por retiro de bienes por la suma total de S/ 28 008,00.

Que agregó que, conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la citada ley, constituye retiro de bienes todo acto por el que transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como, obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Que por tanto, de acuerdo con lo señalado, la Administración consideró que la recurrente realizó transferencias gratuitas, no cumpliendo con exhibir la información requerida, ni los comprobantes de pago de ventas a través de los cuales reintegraría el impuesto.

Que de lo actuado, se aprecia que la Administración reparó las entregas gratuitas de bienes que consistieron en lapiceros, licores, maletines, turrón, relojes, gorras, panetones, calculadoras, almanaques, entre otros, al haberlos considerado como retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas, por no haber presentado documentación sustentatoria que acredite la entrega de los bienes.

Que de lo antes expuesto, en el caso de autos, se advierte que la recurrente presentó diversos medios probatorios que acreditarían que los citados bienes habrían sido entregados a diversas empresas para que estas a su vez los entregaran a sus clientes, con un fin promocional. No obstante, la Administración al formular el reparo en el Resultado del Requerimiento N° , así como en las Resoluciones de Determinación N° y a , se ha limitado a citar los argumentos expuestos por la recurrente en el escrito presentado en la fiscalización, que esta no cumplió con exhibir la información requerida, y que no acreditó documentariamente la entrega de bienes, sin explicar las razones por las cuales los medios probatorios presentados durante la fiscalización no sustentaban la entrega de los bienes indicados ni tampoco explicó las razones por las cuales los descargos ofrecidos por la recurrente en dicho escrito desvirtuaban o no el reparo formulado, siendo del caso precisar que, conforme con las normas antes glosadas, el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ha previsto una inafectación respecto de este tributo, tratándose de entrega gratuita de bienes con fines promocionales, dentro de ciertos topes legales, por lo que era relevante que se analizara la documentación presentada a efecto de sustentar el reparo[40].

Que por lo expuesto, toda vez que en este extremo el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente fundamentado, procede levantarlo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás cuestionamientos planteados por la recurrente.

Que ahora bien, del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (foja 20228), emitida por el Impuesto General a las Ventas de marzo de 2006, se observa que la Administración disminuyó el saldo a favor del período anterior declarado en dicho período, en base a la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

Que al respecto, dado que el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo de 2006 por retiro de bienes, ha sido levantado y que se disminuyó el saldo a favor del período anterior declarado en dicho período, en base a la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , la cual ha sido mantenida, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , por lo que, procede revocar la apelada en este extremo.

Que asimismo, en atención a que el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de mayo a diciembre de 2006 por retiro de bienes, contenido en las Resoluciones de Determinación N° a , ha sido levantado, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dichos valores.

[40] Tal como se ha detallado previamente, la Administración recién hace referencia a ello en la apelada, al responder al cuestionamiento efectuado por la recurrente al sustento del reparo.

2.9. Resoluciones de Multa N° a

Que las mencionadas resoluciones de multa (fojas 62517 a 62534) fueron emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de marzo y mayo a diciembre de 2006.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° a , se sustentan en el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo, mayo a diciembre de 2006 por retiro de bienes, contenido en las Resoluciones de Determinación N° y a , el cual ha sido levantado, no se encuentra acreditada la comisión de la citada infracción, por tanto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° a

2.10. Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20227), girada por el Impuesto General a las Ventas de abril de 2006 por la suma de S/ 32 543,00, se aprecia que la Administración reparó los descuentos a la base imponible de tal período, reconociendo un importe mayor al declarado de S/ 74 900,00 a S/ 208 939,00, así como disminuyó el saldo a favor del periodo anterior declarado en dicho período, en base a la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

Que respecto al reparo relacionado a los descuentos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de abril de 2006, cabe indicar que estando a que la recurrente no ha desvirtuado el mencionado reparo, y siendo que de su revisión, se advierte que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo.

Que en cuanto a la disminución del saldo a favor del período anterior declarado en abril de 2016, en base a la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , corresponde anotar que estando a que se ha dispuesto que se reliquide el importe contenido en esta, igualmente, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , por lo que, procede revocar la apelada en este extremo.

3. Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2007 (Orden de Fiscalización N°)

3.1. Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2007

Gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 61577), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, por el importe de S/ 3 001.00, sustentándose en el Anexo N° 03 del Resultado del Requerimiento N° (foja 39779).

Que al respecto, cabe anotar que de la revisión del recurso de apelación (fojas 65480 a 65582), ampliatorios (fojas 65767, 65768, 65831 a 65838, 65902 a 65950, 65956 a 65973, 65974 a 65993, 65994 a 66008, 66010 a 66029, 66030 a 66049, 66050 a 66053 y 66055 a 66062) y alegatos, se advierte que la recurrente no ha desvirtuado el reparo, y dado que de su revisión se observa que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo.

3.1.1. Gastos registrados en la cuenta contable

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente manifiesta que se realizaron dos donaciones a la Municipalidad Distrital de Lurín en los meses de setiembre y octubre de 2007, pero que por error se emitieron dos facturas como si se tratara de una venta, siendo que, al no contar con una nota de crédito para corregirlo, se optó por deducir como gasto el importe determinado a efectos de no verse perjudicada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 sobre una venta inexistente.

Que alega que la exigencia del inciso s) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, en el sentido que los donantes deben contar con un acta de entrega y recepción del bien donado, así como una copia autenticada de la resolución correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada, es una exigencia normativa nueva que transgrede lo dispuesto por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo que al amparo del artículo 102 del Código Tributario, resulta de aplicación la norma de mayor jerarquía y no exigir una resolución de la Municipalidad Distrital de Lurín donde conste la aceptación de la donación, máxime si en virtud del principio de impulso de oficio, tal donación puede ser corroborada ante dicho gobierno local.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente entre otros, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, reparó la determinación de dicho tributo y ejercicio, por gastos registrados en la cuenta contable , referidos a donaciones.

Análisis

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 61577), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por gastos registrados en la cuenta contable 66808, referidos a donaciones, por el importe de S/ 24 244,00, sustentándose en el punto N° 9 del Resultado del Requerimiento N°

Que el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1112, señalaba que los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial, y que la deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50.

Que el inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Rentas, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, aplicable al caso de autos, disponía que tratándose de la deducción por donaciones prevista en el inciso x) del artículo 37 de la Ley, los donantes debían considerar, entre otros que la realización de la donación se acreditará: i) Mediante el acta de entrega y recepción del bien donado y una copia autenticada de la resolución correspondiente que acredite que la donación ha sido aceptada, tratándose de donaciones a entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas.

Que asimismo, dicho dispositivo legal, estableció que los donatarios tendrán en cuenta entre otros que: i) Las entidades y dependencias del Sector Público Nacional excepto empresas, emitirán la resolución que corresponda mediante la cual acrediten haber aceptado la donación, indicando el nombre o razón social del donante, número de Registro Único de Contribuyente u otro documento de identidad en caso de carecer de RUC, valor y el estado de conservación de los bienes donados.

Que el inciso d) del artículo 44 de la anotada ley dispone que no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que mediante el punto 9 del Requerimiento N° (foja 39855), la Administración indicó que de la revisión de los Libros Mayor y Diario se ha determinado un gasto registrado en la cuenta 66808, el mismo que no ha sido adicionado tributariamente, para efectos del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 24 244,00. Por tal motivo, solicitó a la recurrente que sustente el referido gasto.

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 18 de enero de 2011 (fojas 38837 y 38882), la recurrente mencionó que en setiembre y octubre de 2007 realizó dos donaciones a la Municipalidad de Distrital de Lurín, según Facturas N° y , por los importes de US$ 3 222,21 y 4 854,31, respectivamente. Agregó que, por equivocación, se facturó como si se tratara de una venta y que no contaba con una nota de crédito para corregir el error, razón por la cual optó por deducir como gasto el importe determinado a fin de no verse perjudicada tributariamente respecto de una venta inexistente.

Que a través del punto 9 del Resultado del Requerimiento N° (foja 39797), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que, de conformidad con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, que dispone que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de dicha ley, corresponde reparar el mencionado gasto por el importe de S/ 24 244,00.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 39771 y 39772), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que presente sus descargos respecto al reparo formulado en el punto 9 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 27 de enero de 2011 (fojas 38890 y 38903), la recurrente planteó los mismos argumentos expuestos en su escrito de respuesta al punto 9 del Requerimiento N°

Que a través del punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 39754 y 39755), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que aquella no adjuntó documentación que pueda sustentar el gasto reparado. Por tanto, mantuvo el presente reparo.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, debido a que verificó que la recurrente había efectuado gastos que constituyen una liberalidad que no se configuran en el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual será materia de análisis en los siguientes considerandos.

Que a fojas 23726 y 23727 se observa que la recurrente presentó las Facturas N° y , emitidas por la recurrente por concepto de una venta de "tubos y anillos" a su cliente Municipalidad distrital de Lurín, y que aquella las anotó en la cuenta contable (foja 23728).

Que no obstante, la recurrente se limitó a presentar las referidas facturas por las donaciones que afirmó haber realizado a la Municipalidad Distrital de Lurín, sin presentar documento alguno que acredite la entrega y recepción de los bienes donados, así como de la copia autenticada de la resolución correspondiente, expedida por dicho gobierno local, y que acredite que la donación fue aceptada, de conformidad con el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, e inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosados.

Que en tal sentido, al no haber presentado documentación fehaciente que respalde las afirmaciones de la recurrente, los gastos reparados no resultan deducibles, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el inciso s) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta transgrede lo dispuesto por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que de conformidad con el artículo 51 de la Constitución Política del Perú de 1993, que recoge al principio de jerarquía normativa, ésta prevalece sobre toda norma legal, la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente; asimismo, según el artículo 118 de la carta constitucional, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Que con relación a los reglamentos, el Tribunal Constitucional ha señalado que los de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos, dejando a la Administración la facultad de delimitar los alcances del marco previsto por la ley; sin embargo, tal como establece la Constitución, no debe dejar de considerarse que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar a la ley[41].

---

[41] Al respecto, en la sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente N° publicada el 31 de agosto de 2003 en el diario oficial "El Peruano", el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que: *"subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración*

Que en efecto, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir ni exceder a la ley que desarrolla[42].

Que ahora bien, con base en la facultad constitucional antes citada, en la reglamentación dispuesta por la Vigésimo Tercera Disposición Transitoria y Final del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, se dispuso que mediante decreto supremo se dictará las normas reglamentarias y complementarias que sean necesarias para la mejor aplicación de la ley.

Que en ese orden de ideas, en el caso del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, en general, y del inciso s) de su artículo 21, en particular, se trata de una reglamentación ejecutiva que cumple una función normativa complementaria de lo establecido por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, cabe señalar que esta instancia no considera que en el caso de autos el Reglamento exceda a la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, no cabe que se inaplique la norma reglamentaria, como alega la recurrente.

Que asimismo, conforme con lo expuesto, se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización la Administración ha merituado la documentación presentada por la recurrente, en este extremo, por lo que, no resulta amparable la nulidad alegada por aquella respecto a los resultados de los requerimientos, así como de los argumentos conexos a ello, siendo del caso indicar que cuestión distinta es que no esté de acuerdo con el análisis efectuado por la Administración en este extremo respecto de los citados medios probatorios, lo que no es causal de nulidad.

3.1.2. Diferencia de cambio

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que en cuanto a la adquisición de mercadería consignada en la Factura N° emitida el 19 de setiembre de 2007 por el proveedor Shintech, figura que la transferencia de los bienes a su favor se realizaría bajo el Incoterm CFR, lo cual significaba que a dicho proveedor le correspondía asumir todos los costos necesarios para transportar la mercadería hasta el puerto de destino que se pactó, por lo que recién el 17 de octubre de 2007 se transfirió la propiedad de la mercadería adquirida, debiendo ser esta última fecha la aplicable para la utilización del tipo de cambio correspondiente.

Que agrega que el ingreso de la mercadería se corrobora con la Factura N° , emitida por la agencia de aduanas respectiva. Por tanto, para determinar el tipo de cambio aplicable, no debe ser considerada la fecha de emisión de la Factura N° , sino, la fecha transferencia de la propiedad, que recién sucedió el 17 de octubre de 2007, y con ello, se evidencia que el reparo debe ser menor al considerado por la Administración, debiendo reducirse de S/ 36 892,80 a S/ 1 317,60.

Que refiere que resulta irrelevante que se brinde un análisis de las subcuentas que conforman la cuenta Caja y Bancos, dado que sea cual fuere el fundamento del reparo por diferencia de cambio sobre las cobranzas y pagos efectuados durante el ejercicio 2007, ello va a tener su partida contraria en la determinación de la ganancia o pérdida por diferencia de cambio al final del año, aunado al hecho que las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio tributan o se deducen anualmente.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente entre otros, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, reparó la determinación de dicho tributo y ejercicio, por diferencia de cambio.

---

la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o incluso, a normar dentro de los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".

[42] Al respecto, véase: PARADA, Ramón, Derecho Administrativo, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p. 62.

Análisis

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 61577), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por diferencia de cambio, por el importe de S/ 67 236.00, sustentándose en el punto N° 10 del Resultado del Requerimiento N°

Que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que asimismo, el citado artículo indica que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio; d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida; e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio; f) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente[43]; y g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición.

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

Que de ello, se advierte que las diferencias de cambio imputadas al ejercicio provienen de: (i) el canje de la moneda extranjera por moneda nacional; y (ii) la reexpresión en moneda nacional de los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, salvo que se trate de los supuestos señalados en los incisos e), f) y g) directamente vinculados con existencias, activos fijos e inversiones permanentes en valores en moneda extranjera.

Que el último párrafo del artículo 61 precisaba que las diferencias de cambio se determinarían utilizando el tipo de cambio del mercado que correspondía.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta[44], vigente en el período acotado, establecía que para efecto de lo dispuesto en los incisos d), e) y f) y en el último párrafo del artículo 61 de la Ley, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, se deberá considerar lo siguiente:

1. Tratándose de cuentas del activo, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras

[43] Incisos e) y f) derogados por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1112, publicado el 29 junio 2012, que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2013.

[44] Modificado mediante Decreto Supremo N° 159-2007-EF, publicado el 16 octubre 2007.

Privadas de Fondos de Pensiones.

2. Tratándose de cuentas del pasivo, se utilizará el tipo de cambio promedio ponderado venta cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

Que agregaba el citado inciso d) del artículo 34, que si la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones no publica el tipo de cambio promedio ponderado compra y/o promedio ponderado venta correspondiente a la fecha señalada en el párrafo precedente, se deberá utilizar el tipo de cambio que corresponda al cierre de operaciones del último día anterior. Para este efecto, se considera como último día anterior al último día respecto del cual la citada Superintendencia hubiere efectuado la publicación correspondiente, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

Que para efecto de lo señalado en los párrafos anteriores se considerará la publicación que la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones realice en su página web o en el diario oficial "El Peruano".

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas, entre otros, en los incisos d) y e) del citado artículo 61, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

Que este Tribunal en la Resolución N° 07235-3-2018 ha indicado que el concepto de tipo de cambio vigente a la fecha de la operación se encuentra señalado en los numerales 1 y 2 del inciso d) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, la citada resolución estableció que para la aplicación del tipo de cambio se deberá tomar en cuenta el tipo de cambio promedio ponderado venta correspondiente al cierre de operaciones, esto es, el vigente a la fecha de emisión de la factura, que se publica con posterioridad a la fecha de cierre de la operación, conforme a la regla establecida por las normas del Impuesto a la Renta.

Que de las normas y criterios glosados se establece, que en el caso de operaciones de moneda extranjera correspondientes a cuentas del activo y pasivo deberá utilizarse, para efectos de su contabilización en moneda nacional, el tipo de cambio promedio ponderado compra y venta cotización de oferta y demanda del cierre de operaciones de la fecha de la operación que publique la SBS, respectivamente, siendo que de no existir publicación en la referida fecha deberá utilizarse el tipo de cambio del cierre de operaciones del último día anterior, considerándose como tal al último día respecto del cual la SBS hubiera efectuado la publicación.

Que mediante el punto 10 del Requerimiento N° (fojas 39853 a 39855), la Administración mencionó que a fin de verificar los cargos realizados a la cuenta Cargas Financieras, requirió a la recurrente que sustente por escrito, con la base legal respectiva, así como con la documentación sustentatoria original, comprobantes de pago originales, expresión contable, contratos (traducidos al castellano de ser el caso), cancelatorios, estados de cuenta bancarios, notas de cargo y abono bancarias, papeles de trabajo, reestructuraciones, refinamientos, pagarés, cronogramas de pagos u otros, la naturaleza, origen y aplicación de los gastos contabilizados en la cuenta Cargas Financieras, debiendo para tal efecto sustentar las operaciones que originan la citada carga financiera y demostrar que se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente gravada.

Que agregó que a efectos de sustentar que las operaciones que originan tales cargas financieras deducidas como gastos, se traten de operaciones propias y/o necesarias para mantener la fuente generadora de renta gravada, deberá acreditar: a) Que en el supuesto de tratarse de préstamos o deudas obtenidas, deberá demostrar que los mismos hayan ingresado a la caja de la empresa; b) Que tales fondos originados por préstamos o deudas obtenidas se hayan destinado a operaciones que generen renta gravada, y c) Que tales fondos originados por préstamos o deudas obtenidas se hayan destinados a gastos o costos relacionados con la actividad propia de la empresa. Y que en cualquier otro caso, deberá demostrar que fueron utilizados en operaciones propias y/o innecesarias para generar la renta gravada.

Que adicionalmente indicó que al tratarse de operaciones con sujetos no domiciliados, acreditar además la retención por sus rentas obtenidas de fuente peruana, con la documentación sustentatoria correspondiente tales como el comprobante de pago de la retención, certificación del domicilio, cálculo de la retención, el beneficiario efectivo, lugar donde se prestó y/o de donde proviene el servicio, entre otros, en virtud a lo establecido en los artículos 9 a 13, 48 y 71 de la Ley del Impuesto a la Renta. Añadió que, de existir posición en contrario, expresar por escrito con los argumentos de hecho y derecho que consideren pertinente, el motivo por el cual no se efectuó la retención del Impuesto a la Renta a los mencionados sujetos no domiciliados.

Que a través del punto 10 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 39783 a 39786), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que aquella ha tomado un tipo de cambio diferente al correspondiente, por lo que procedió a reparar el importe total de S/ 67 236,15, tal como se menciona en el siguiente detalle:

	Concepto	Fecha	T/C según contribuyente	T/C según Administración	Importe US$	Importe en S/ según contribuyente	Importe en S/, según Administración	Reparo
Apertura	Devolución de fondo fijo	25/09/2007	3.115	3.112	2 000 000,00	6 230 000,00	6 224 000,00	
Liberación		23/11/2007	3.001	3.005	2 000 000,00	6 002 000,00	6 012 000,00	
Diferencia de cambio						**228 000,00**	**212 000,00**	**16 000,00**

	Concepto	Fecha	T/C según contribuyente	T/C según Administración	Importe US$	Importe en S/ según contribuyente	Importe en S/, según Administración	Reparo
Apertura	Depósito a plazo fijo	23/08/2007	3.166	3.162	1 000 000,00	3 166 000,00	3 162 000,00	
Liberación		27/12/2007	2.978	2.988	1 000 000,00	2 978 000,00	2 988 000,00	
Diferencia de cambio						**188 000,00**	**174 000,00**	**14 000,00**

	Concepto	Fecha	T/C según contribuyente	T/C según Administración	Importe US$	Importe en S/ según contribuyente	Importe en S/, según Administración	Reparo
Compras	**Adquisición de materia prima**	**19/09/2007***	**3.012**	**3.126**	**329 400,00**	**992 152,80**	**1 029 704,40**	
Pago		5/09/2007	3.163	3.165	329 400,00	1 041 892,20	1 042 551,00	
Diferencia de cambio						**49 739,40**	**12 846,00**	**36 892,80**

* Fecha de emisión del Invoice N° emitida por el proveedor Shintech.

	Concepto	Fecha	T/C según contribuyente	T/C según Administración	Importe US$	Importe en S/ según contribuyente	Importe en S/, según Administración	Reparo
Apertura	Depósito a plazo fijo	19/07/2007	3.158	3.157	2 000 000,00	6 316 000,00	6 314 000,00	
Liberación		17/09/2007	3.138	3.138	2 000 000,00	6 276 000,00	6 276 000,00	
Diferencia de cambio						**40 000,00**	**38 000,00**	**2 000,00**

	Concepto	Fecha	T/C según contribuyente	T/C según Administración	Importe US$	Importe en S/ según contribuyente	Importe en S/ según Administración	Reparo
Apertura	Depósito a plazo fijo	9/03/2007	3.185	3.186	2 000 000,00	6 370 000,00	6 372 000,00	
Liberación		6/05/2007	3.168	3.166	2 000 000,00	6 336 000,00	6 332 000,00	
Diferencia de cambio						**34 000,00**	**40 000,00**	**- 6 000,00**

	Concepto	Fecha	T/C según contribuyente	T/C según Administración	Importe US$	Importe en S/ según contribuyente	Importe en S/ según Administración	Reparo
Apertura	Depósito a plazo fijo	8/05/2007	3.168	3.166	2 000 000,00	6 336 000,00	6 332 000,00	
Liberación		13/07/2007	3.158	3.158	2 000 000,00	6 316 000,00	6 316 000,00	
Diferencia de cambio						20 000,00	16 000,00	4 000,00

Que asimismo, reparó la diferencia de cambio de S/ 343,35, producto de la diferencia en el importe cargado a gastos por la recurrente de S/ 20 116,72 y el monto determinado por aquella de S/ 19 773,37 (fojas 39786 y 39787).

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 39771 y 39772), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que presente sus descargos respecto al reparo formulado en el punto 10 del Resultado del Requerimiento N°

Que a través del punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 39754), la Administración dio cuenta que la recurrente no se pronunció al respecto, por lo que mantuvo el reparo.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, toda vez que la recurrente aplicó a los gastos consignados en la cuenta Cargas Financieras, detallados en los cuadros anteriores, un tipo de cambio diferente al vigente a la fecha de operación.

Que con relación al tipo de cambio que debió utilizarse por la adquisición de la mercadería consignada en el Invoice N° , cabe señalar que, de la revisión de dicho documento (foja 65440), se aprecia que fue emitido el 19 de setiembre de 2007 por el proveedor Shintech por concepto de adquisición de resina de pvc a favor de la recurrente, bajo condiciones CFR – Callao. Asimismo, se observa que la Administración aplicó el tipo de cambio publicado por la SBS en la referida fecha.

Que al respecto, de acuerdo con lo señalado en el Registro y Valuación de la Cuenta – Existencias por Recibir del Plan Contable General Revisado, aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, las existencias por recibir del exterior deben registrarse tan pronto como se haya producido la transferencia de propiedad de los bienes, de acuerdo con los términos del contrato o pedido (FAS, FOB, CIF, etc.).

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 06456-A-2004 que los Incoterms publicados por la Cámara de Comercio Internacional (CCI), constituyen reglas internacionales que sirven para interpretar los términos comerciales y para regular la distribución del riesgo en la compraventa internacional, desde la venta de la mercancía hasta que esta es puesta a disposición del comprador. Es decir, la publicación de la CCI es la declaración de costumbre de uso internacional, que sólo son obligatorias a las partes (comprador y vendedor) si así lo acuerdan, en ese sentido, de haberse acordado el uso de alguno de los Incoterms, este fijaría las obligaciones y derechos entre las partes.

Que de otro lado en la Resolución N° 01559-A-2010, citando a Aníbal Sierralta, se señala entre otros, que el Incoterm CFR significa "costo y flete" (cost and freight), el vendedor tiene que pagar los costos y fletes necesarios para llevar la mercancía al punto de destino convenido, pero cuando la mercancía pasa la borda del buque en el puerto de embarque, el riesgo de pérdida o daño, así como el de cualquier aumento de los costos, se trasfiere del vendedor al comprador. También exige que el vendedor despache la mercancía de exportación. El seguro está a cargo del comprador.

Que ahora bien, considerando que la adquisición de los bienes consignados en el Invoice N° fue pactada bajo el Incoterm CFR (foja 23797), por tal motivo, recién en la fecha de entrega de la mercancía en el puerto del destino, se debe entender que se realizó la transferencia de propiedad de las existencias adquiridas por parte de la recurrente, por lo que recién en esta fecha se debió aplicar el tipo de cambio para tal operación comercial, lo que habría ocurrido el 17 de octubre de 2007, conforme se corrobora del comprobante de pago emitido por la agencia de aduanas del Callao (foja 23798).

Que por tal motivo, corresponde levantar el reparo en este extremo, debiendo aplicarse el tipo de cambio publicado por la SBS al 17 de octubre de 2007, esto es, el tipo de cambio promedio ponderado venta de 3.018[45].

Que en cuanto a las demás operaciones, cabe señalar que de la revisión de los gastos financieros materia de reparo (fojas 39783 a 39786), se aprecia que la recurrente consignó, entre otros, operaciones por devolución de fondo fijo y depósito a plazo fijo, siendo que aquella aplicó un tipo de cambio distinto al cierre de operaciones de la fecha de la operación que publica la SBS[46], inobservando lo dispuesto por el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del reglamento de dicha ley, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, y en consecuencia, corresponder mantenerlo.

Que con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que no es relevante que se haya brindado un análisis de la cuenta - Caja y Bancos, dado que la ganancia o pérdida por diferencia de cambio se verá reflejada recién al final del año, cabe señalar que dicho argumento no resulta pertinente, por cuanto el fundamento del reparo consistió en que la recurrente utilizó un tipo de cambio distinto a las fechas de las operaciones por depósito a plazo fijo y adquisición de materia prima, al publicado por la SBS, lo cual, conforme se ha analizado anteriormente, se encuentra acreditado.

Que atendiendo al análisis efectuado, se han levantado y mantenido algunos extremos del reparo, por lo que corresponde revocar la resolución apelada a efectos que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , conforme con lo expuesto precedentemente.

3.2. Resolución de Multa N°

Que la citada resolución de multa (foja 61600), ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que dado que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, contenidos en la Resolución de Determinación N° , respecto a la cual se deberá efectuar un nuevo pronunciamiento reliquidando su contenido, si bien está acreditada la comisión de la infracción, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide el importe de la multa, teniendo en cuenta el tributo omitido que se establezca.

3.3. Resoluciones de Determinación N° a - Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración debió proceder a la compensación de oficio, de conformidad con el numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, y con ello se establecerse que no existe deuda pendiente de pago.

Que agrega que en virtud del artículo 115 del Código Tributario y del artículo 193 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración se encuentra impedida de efectuar modificaciones a los coeficientes para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por cuanto las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y 2007 que sustentan tales modificaciones, se encuentran suspendidas en su eficacia y su ejecutoriedad. Invoca el principio de legalidad.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente entre otros, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, reparó la determinación de los pagos a cuenta de dicho tributo y periodos de enero a diciembre de 2007, por diferencias entre la información de los libros contables y lo declarado mensualmente.

---

[45] https://www.sbs.gob.pe/app/pp/sistip_portal/paginas/publicacion/tipocambiopromedio.aspx

[46] https://www.sbs.gob.pe/app/pp/sistip_portal/paginas/publicacion/tipocambiopromedio.aspx

Análisis

Que de los anexos de las Resoluciones de Determinación N° a (fojas 61643 y 61644), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta enero a diciembre de 2007, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado; asimismo, modificó los coeficientes aplicados a los periodos enero a diciembre de 2007, considerando un coeficiente de 0.0027 para los periodos de enero y febrero de 2007 y 0.0080 para los periodos de marzo a diciembre de 2007, tomando en cuenta lo establecido en las Resoluciones de Determinación N° y , giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, respectivamente, al amparo entre otros, del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto al reparo por diferencias entre la información de los libros y lo declarado mensualmente, cabe indicar que, del escrito de apelación, ampliatorios y de alegatos que obran en autos, se observa que la recurrente no ha desvirtuado dicho reparo, siendo que de su revisión se aprecia que se encuentra arreglado a ley (fojas 39841 a 39844), por lo que corresponde mantenerlo.

Que con relación al reparo por modificación de los coeficientes, cabe señalar que tomando en cuenta que en la presente instancia se ha dispuesto que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° y , giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, que sirven de base para determinar los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2007, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar las Resoluciones de Determinación N° a correspondientes a dichos periodos, considerando el cumplimiento que deberá efectuar con relación a las Resoluciones de Determinación N° y

Que respecto a los demás argumentos de la recurrente, cabe indicar que se les da respuesta más adelante en la presente resolución, en tanto son reiterados con motivo de otras acotaciones.

3.4. Resoluciones de Multa N° a

Que las mencionadas resoluciones de multa (fojas 61620, 61622, 61624, 61626, 61628, 61630, 61632, 61634, 61636, 61638, 61640 y 61642), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° a , han sido emitidas tomando como base la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, y siendo que conforme a los considerandos precedentes se ha señalado que tales resoluciones de determinación guardan relación con la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, contenida en las Resoluciones de Determinación N° y , por lo que se ha revocado la apelada en tal extremo, a efecto que se emita un nuevo pronunciamiento, es del caso indicar que también procede revocar la apelada en cuanto a las resoluciones de multa vinculadas, a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento considerando lo que se establezca en cuanto a las mencionadas resoluciones de determinación.

3.5. Resoluciones de Determinación Nº a - Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre 2007

3.5.1. Diferencias entre lo registrado y lo declarado por la recurrente, y la adquisición de activo que no constituye gasto

Que de los Anexos N° 1 a 6 de las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre a noviembre de 2007 (fojas 61580 a 61586), se aprecia que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo por diferencias entre lo registrado y lo declarado por la recurrente (octubre y noviembre)[47], y reparó el crédito fiscal por la

[47] Lo que originó que se disminuyera la base imponible del Impuesto General a las Ventas de octubre de 2007 en S/ 36 984.00 y se aumentara el referido importe a la base imponible de dicho tributo y período noviembre de 2007.

adquisición de activo que no constituye gasto (setiembre), al amparo del Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N°

Que al respecto, cabe anotar que de la revisión del recurso de apelación, escritos ampliatorios y de alegatos que obran en autos, se advierte que la recurrente no ha desvirtuado los referidos reparos, y dado que de su revisión se observa que se encuentran arreglados a ley (fojas 39771 y 39779), corresponde mantenerlos.

3.5.2. Retiro de bienes

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente refiere que, en la cláusula cuarta de los contratos de tercerización suscritos en el año 2007, se dejó establecido, entre otros aspectos, que los gastos de promoción de ventas, gastos de representación, artículos de mercadotecnia y publicidad serían asumidos por la recurrente. Agrega que, en virtud de ello, entregaba el material publicitario a las empresas tercerizadoras para que estas finalmente lo destinen a los clientes, de modo que no se le puede exigir que presente guías de remisión remitente que acrediten la transferencia directa por tales empresas a los clientes, por cuanto no era parte de su responsabilidad contractual.

Que anota que ha presentado las constancias de entrega de regalos a las empresas tercerizadoras, lo cual no ha sido valorado por la Administración, siendo que dicha documentación también tiene validez probatoria para acreditar la entrega de los bienes.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente, reparó, entre otros, reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero y abril a diciembre 2007 por retiro de bienes.

Análisis

Que de los Anexos N° 1 a 6 de las Resoluciones de Determinación N° y a (fojas 61580 a 61586), se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero y abril a diciembre 2007, por retiro de bienes, sustentándose en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N°

Que al respecto, debe tenerse presente el inciso a) del artículo 1, el numeral 2 del inciso a) del artículo 3, el inciso b) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, así como el numeral 3 del artículo 2 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 64-2000-EF, antes glosados.

Que mediante el punto 6 del Requerimiento N° (foja 39858), la Administración indicó que, de la revisión de los comprobantes de pago de ventas exhibidos por la recurrente, se determinó que se han realizado transferencias gratuitas y/o bonificaciones por las cuales no ha efectuado el reintegro del Impuesto General a las Ventas al considerarse como retiro de bienes, de acuerdo al detalle consignado en el Anexo N° 04 adjunto al requerimiento (foja 39845), por lo que le requirió que dicha observación sea sustentada documentaria y fehacientemente.

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 17 de enero de 2011 (fojas 38821 a 38882), la recurrente manifestó que las transferencias gratuitas realizadas durante el ejercicio 2007 y observadas por la Administración, se han efectuado a las empresas tercerizadas con el objeto de que estas las entreguen a los clientes representativos. Agregó que tales transferencias configuran entregas gratuitas de bienes a título promocional con el fin de incentivar las ventas de tuberías, a la vez que no sobrepasan el 1% de los ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses, por lo que no se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que a través del punto 6 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 39799 y 39800), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que aquella no acreditó que los bienes entregados correspondieran a bienes promocionales, siendo que al respecto exhibe una relación de entrega de pisco, sin embargo, no se puede identificar a los clientes ni aparecen los datos de

las personas a las que supuestamente fueron entregados los bienes. Por tanto, anotó que la recurrente no cumplió con exhibir la información requerida, ni los comprobantes de pago de ventas a través de los cuales se realizó el reintegro del Impuesto General a las Ventas, por lo que procedió a reparar las operaciones detalladas en el Anexo N° 03 adjunto al presente resultado (foja 39779), de conformidad con el artículo 3 y el inciso b) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 39771 y 39772), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, solicitó a la recurrente que presente sus descargos respecto al reparo formulado en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante escrito de respuesta de 27 de enero de 2011 (fojas 38889 a 38903), la recurrente manifestó que, en el marco de una válida política publicitaria, decidió obsequiar a sus clientes diversos bienes publicitarios, tales como llaveros, lapiceros, calendarios, los cuales configuran una entrega de bienes a título publicitario, y por consiguiente no resultan ser un retito de bienes afecto al Impuesto General a las Ventas. Añadió que no es práctica en el mercado, ni en alguna empresa que cuando se entreguen a los clientes los llaveros, lapiceros y calendarios, se les haga firmar algún documento escrito en señal de conformidad, dado que deviene en incómodo para sus clientes. Asimismo, anotó que la entrega de vinos y piscos, sí como de maletines fue coordinado con las empresas tercerizadas para que las entregaran a sus clientes representativos y clientes de mayor de demanda en provincia, a efectos de fidelizarlos, y con ello generar posteriormente mayores ventas gravadas con dicho tributo.

Que a través del punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 39755 a 39757), la Administración dio cuenta que la recurrente presentó cartas entre ella y las empresas tercerizadas, en donde se hace referencia de la entrega de bienes, sin embargo, no exhibe ningún documento que permita determinar que se traten de bienes promocionales, tal como aquella lo afirma, por lo que procedió a mantener el reparo.

Que de lo actuado, se aprecia que la Administración reparó las entregas gratuitas de bienes que consistieron en calendarios, llaveros, destapadores, piscos, vinos, bolígrafos, maletines, entre otros, al haberlos considerado como retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas, por no haber presentado documentación sustentatoria que acredite la entrega de los bienes a sus clientes.

Que no obstante ello, y conforme con las normas expuestas, no toda entrega de bienes a título gratuito que efectúen los contribuyentes califica como retiro de bienes gravado con el Impuesto General a las Ventas, pues conforme con el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la entrega gratuita de bienes con fines promocionales, no se considera venta y por tanto no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Que ahora bien, de la revisión del "contrato de tercerización de servicios y outsourcing" (foja 34944), se observa que la recurrente, denominada "Cliente" suscribió un contrato de tercerización con el proveedor denominada "Locadora".

Que asimismo, en su Cláusula Cuarta, se consignó que todos los gastos que se incurran en la fabricación, ventas, promoción y toda actividad realizada por la locadora al servicio del Cliente, tales como gastos de promoción, artículos de mercadotecnia, publicidad, entre otros, serán asumidos por el Cliente.

Que de la revisión de fojas 38735 y 38737, y conforme lo reconoce la Administración en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 39755 a 39757), se aprecia que la recurrente entregó a dicho proveedor, los bienes materia de reparo, antes descritos a efecto que este último los entregara a los clientes de la recurrente con fines promocionales, en virtud de la suscripción del aludido contrato, siendo que la recurrente presentó documentación que acredita la entrega de tales bienes a la empresa tercerizadora con fines promocionales, por lo que se ha acreditado en autos la entrega de los bienes antes mencionados[48] a un eslabón intermedio en la cadena de distribución comercial, de forma que, contrariamente a lo afirmado por la Administración, las transferencias gratuitas de los bienes acotados cumplieron su finalidad promocional.

[48] De los cuales se aprecia su evidente fin promocional.

Que en tal sentido, y atendiendo a que no ha sido cuestionado el límite previsto en la norma reglamentaria, corresponde levantar el reparo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente sobre el particular.

Que en tal sentido, dado que el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre a noviembre de 2007 por retiro de bienes ha sido levantado y que los reparos a la base imponible de dicho tributo por diferencias entre lo registrado y lo declarado por la recurrente (octubre y noviembre), y al crédito fiscal por la adquisición de activo que no constituye gasto (setiembre), han sido mantenidos, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° a giradas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2007 y el saldo a favor de dicho tributo y período noviembre de 2007, por lo que, procede revocar la apelada en este extremo.

Que asimismo, en atención a que el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero y abril a agosto de 2007, contenido en las Resoluciones de Determinación N° a por retiro de bienes ha sido levantado, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto las citadas resoluciones de determinación.

Que a su vez, teniendo en cuenta que el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2007 por retiro de bienes, ha sido levantado y que se disminuyó el saldo a favor del período anterior declarado en dicho período, en base a la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° sobre la cual se ha dispuesto que se reliquide dicho valor, en el mismo sentido, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° por lo que, procede revocar la apelada en este extremo.

Que ahora bien, de los Anexos N° 1 a 6 a las Resoluciones de Determinación N° y giradas por el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de febrero y marzo de 2007 (fojas 61580 a 61586), se observa que la Administración no reparó el débito y el crédito fiscal de tales períodos, sino que disminuyó el saldo a favor del período anterior declarado en dichos períodos, en base a la determinación contenida en la Resolución de Determinación N°

Que al respecto, toda vez que el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 por retiro de bienes, ha sido levantado, la referida disminución del saldo a favor del período anterior declarado en febrero y marzo de 2007, no se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto los mencionados valores.

3.6. Resoluciones de Multa N° a

Que las citadas resoluciones de multa (fojas 61602, 61604, 61606, 61608, 61610, 61612, 61614, 61616 y 61618), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero, abril a setiembre, noviembre y diciembre de 2007.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° a y se sustentan en el reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero, abril a agosto y diciembre de 2007, contenido en las Resoluciones de Determinación N° a y , el cual ha sido levantado, no se encuentra acreditada la comisión de la citada infracción, por tanto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto dichas resoluciones de multa.

Que a su vez, en atención a que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de setiembre 2007 y al crédito fiscal del referido período, contenido en la Resolución de Determinación N° , uno de los cuales ha sido levantado y el otro mantenido, por lo que se ha revocado la apelada a efecto que l Administración reliquide dicho valor, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, pero a efecto de establecer el importe de la multa, corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación respectiva.

Que asimismo, toda vez que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2007, contenidos en la Resolución de Determinación N° uno de los cuales ha sido mantenido y otro ha sido levantado, por lo que se ha revocado la apelada a efecto que l Administración reliquide dicho valor, se encuentra acreditada la comisión de la infracción, pero a efecto de establecer el importe de la multa, también corresponde revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración efectúe la reliquidación del importe de la multa.

4. Fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (Orden de Fiscalización N°)

4.1. Resolución de Determinación N° - Impuesto a la Renta del ejercicio 2008

4.1.1. **Ingresos devengados**

Argumentos de la recurrente

Que del recurso de apelación, escrito ampliatorio y alegatos que obran en autos, la recurrente sostiene que sí ha ofrecido abundante documentación probatoria referente a las ventas diferidas, siendo que ninguna norma legal le impide presentar nuevos argumentos o ampliar los ya expuestos en la etapa de reclamación. Anota que, contrariamente a lo señalado por la Administración, en su escrito de 30 de junio de 2010 dio respuesta al Requerimiento N° , cumplió con efectuar los descargos a las observaciones realizadas por la Administración sobre las ventas diferidas, habiendo adjuntado más de 200 folios de medios probatorios, que consistieron en guías de remisión, lista explicativa de facturas y guías de remisión, notas de crédito, kárdex valorizado, entre otra documentación. Por tanto, los importes acotados no constituyeron ingresos por ventas devengados durante el ejercicio 2008, sino en ejercicios posteriores.

Que refiere que, si bien en el escrito de reclamación se han planteado mayores explicaciones y fundamentos legales sobre el reparo a los ingresos devengados, ello no constituye un medio probatorio extemporáneo. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° y . Agrega que es falso que no haya demostrado cómo se efectuó la entrega de los productos a los clientes, ni cuáles fueron entregados en el 2008, y cuáles en los ejercicios siguientes, por cuanto en su escrito de 30 de junio de 2010 desvirtuó las observaciones realizadas.

Que refiere que la Administración puede validar que los bienes facturados en el 2008 no habían sido entregados en ese año mediante el kárdex valorizado del referido ejercicio, el cual fue presentado oportunamente. Añade que la forma de cancelación de las facturas resulta totalmente irrelevante para determinar cuándo se han devengado los ingresos por ventas de tuberías a su favor.

Que asimismo, alega que al tener la calidad de un sujeto generador de rentas de tercera categoría, para que se devengue un ingreso gravado con el impuesto a la renta no es suficiente la recepción de un adelanto, ni la entrega de un comprobante de pago, sino que es necesario que el vendedor haya entregado el bien objeto de venta al comprador, a efectos que este último ostente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3557-2-2004.

Que indica que el hecho que en algunas facturas aparezca como condición de pago "al contado" y que se consigne además que "queda establecido que el cliente reconoce que las tuberías y accesorios incluidos en esta factura pertenecen a la empresa Tuboplast hasta su total cancelación" no implica en ningún modo que se haya devengado el ingreso gravable para la determinación del Impuesto a la Renta, más aún teniendo en consideración que ninguna guía de remisión ni "salida" del kárdex valorizado referente a dichos bienes se ha producido en el año 2008.

Que refiere que el hecho que el 13 de abril de 2011, dentro del plazo de 30 días hábiles de presentado el recurso de reclamación, presentara un escrito en el que volvió a presentar los mismos medios probatorios que fueron ofrecidos en su escrito de 30 de junio de 2010, no significa que se encuentre presentando nueva documentación probatoria, y sea aplicable el artículo 141 del Código Tributario.

Que asimismo, aduce que los bienes consignados en las Facturas N° , , , y no se devengaron en el ejercicio 2008, por lo cual emitió diversas notas de crédito por concepto de mercadería no despachada. Agrega que las facturas y notas de créditos fueron presentadas a la Administración. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02711-3-2019, 05715-4-

2019, 10681-3-2018, 00532-3-2021, 06768-1-2019, 06104-1-2020, 08939-9-2021, 05713-4-2019 y 03885-9-2019.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente entre otros, del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, reparó la determinación de dicho tributo y ejercicio, por no sustentar los ingresos devengados durante dicho ejercicio.

Análisis

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 65305 a 65307 y 65309), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible de dicho tributo y periodo, debido a que la recurrente no sustentó los ingresos devengados, al amparo entre otros, del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 2 219 719,00.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1112, señalaba que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable y cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que el artículo 57 de la referida ley establece que, a los efectos de la misma, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, agrega el inciso a) del citado artículo que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que asimismo, el artículo 5 de la norma establece que para los efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que en ese sentido, aun cuando las normas antes citadas utilizan indistintamente los conceptos de venta y enajenación de bienes al referirse a los resultados que se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, debemos entender que para considerar como ingreso gravado los resultados provenientes de operaciones comerciales de compraventa de bienes muebles, en cada una de estas deberá producirse la enajenación de los mismos, es decir transferencia de propiedad de los bienes correspondientes.

Que dicho criterio ya ha sido reconocido en diversa jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en la Resolución N° 3557-2-2004, que señaló *"En estos contratos la propiedad de un bien mueble se adquiere con la tradición, esto es, con la entrega del bien, de acuerdo con lo establecido por el artículo 947° del Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N° 295, por lo que para efecto del devengo mientras no se haya entregado el bien no podría surgir el derecho a cobro (devengo del ingreso), pues no se habría materializado el hecho sustancial generador de renta;*

Que por las mismas razones, desde el punto de vista contable, no se ha transferido al comprador "los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos", lo cual ocurrirá con la entrega del bien, materia de la venta ...".

Que este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 8534-5-2001 y 467-5-2003 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 toda vez que el artículo 57 citado no define el principio del devengado, resulta necesario definir éste, dado que de ello depende determinar cuándo debió reconocerse el gasto.

Que según Reig[43], *"el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a*

[43] Enrique J. Reig en Impuesto a las Ganancias, páginas 313-314, décima edición –Ediciones Macchi

los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina".

Que así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- *"Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.*
- *Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.*
- *No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún."*

Que Roque García Mullin[50] haciendo una diferenciación de los resultados financieros del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta que *"si se sigue el sistema de* percibido, *se irá ingresando cada año el monto de lo que efectivamente se perciba; solución similar se aplicará respecto de su costo, con lo cual la utilidad irá surgiendo cada año por las cuotas pagadas en él. Las cuotas futuras, y aún las impagas en el ejercicio, no se reputarán ingresadas.*

El sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación *el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular ..."*

Que de otro lado, conforme con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 del 19 de octubre de 2001, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en la que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que conforme con la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado. La NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que normalmente los procedimientos adoptados para reconocer los ingresos se refieren a que éstos deben ser ganados. Es así que en los lineamientos particulares establecidos por la NIC 18 (Ingresos), modificada en 1993 (vigente en el ejercicio acotado), se señaló que *"los ingresos en la venta de productos deben ser reconocidos cuando todas las siguientes condiciones han sido satisfechas*:

- *La empresa ha transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos;*
- *La empresa no retiene ni la continuidad de la administración en un grado que esté asociado a la propiedad, ni el control efectivo de los productos vendidos;*
- *El monto de ingresos puede ser medido confiablemente;*
- *Es probable que los beneficios económicos relacionados con la transacción fluirán a la empresa; y*
- *Los costos incurridos o a ser incurridos, respecto a la transferencia pueden ser medidos confiablemente."*

Que en cuanto a lo expresado en el primer acápite, la referida NIC precisa que mayormente la transferencia de los riesgos y los beneficios de propiedad coinciden con la transferencia del título legal o la transferencia de la posesión a los compradores. Asimismo, a manera de ejemplo[51], precisa que en los pagos parciales

[50] Juan Roque García Mullin en Manual del Impuesto a la Renta, documento del Centro Interamericano de Estudios Tributario (CIET) N° 872, páginas 40.

[51] Este y otros ejemplos pueden ubicarse en el Apéndice de la mencionada NIC. No obstante, dicho apéndice es sólo ilustrativo y no forma parte de las Normas, pero su función es ayudar a esclarecer el significado de las mismas, en ciertas operaciones comerciales.

que son recibidos en adelanto de la entrega de productos que no se encuentran en el inventario, el ingreso es reconocido cuando los productos son entregados al comprador.

Que expuestos los criterios que en la doctrina tributaria y en las normas contables se tiene sobre el concepto del devengado, corresponde analizar cuando se devengó el ingreso para el caso de autos.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 59855 a 59862), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, citando la base legal que corresponda y adjuntando la documentación que considere pertinente por qué no consideró como ingresos devengados del ejercicio 2008 a los importes de S/ 2 162 694,43 (ventas diferidas en dólares) y S/ 57 025,00 (ventas diferidas en soles), los cuales se consignan en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008.

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 30 de junio de 2010 (fojas 52947 a 53011), la recurrente presentó diversa documentación, entre la que se encontraban copias de facturas, guías de remisión, notas de crédito, entre otros (fojas 51505 a 51700).

Que a través del punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 59751), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y dejó constancia que aquella no señaló, explicó o sustentó lo observado por la Administración en el presente punto, por lo que procedió a reparar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por el importe de S/ 2 219 719,00.

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 59747 a 59749), la Administración solicitó a la recurrente que presente sus descargos por el reparo efectuado en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° .

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 27 de enero de 2011 (fojas 59622 a 59634), la recurrente mencionó que, cierta parte de la facturación respecto de la cual se percibió el adelanto en el año 2007 o 2008, aún no se había entregado la mercadería a los clientes. Por consiguiente, no se configura una venta devengada que deba tributar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008. Al respecto, presentó diversa documentación (fojas 59317 a 59544).

Que a través del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 59736 a 59738), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que no acreditó documentariamente sus afirmaciones, por cuanto no sustentó fehacientemente las razones por las cuales los importes de S/ 2 162 694,00 y S/ 57 025,00, detallados en el Libro de Inventarios y Balances, no constituyeron ingresos por ventas devengados durante el ejercicio 2008. Asimismo, anotó que la recurrente no presentó la documentación que acredite que su empresa no transfirió al comprador los riesgos y beneficios de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; y/o que no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos en el grado asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos, respecto de los bienes contenidos en los comprobantes de pago de venta observados y que se detallaron en el Requerimiento N° , por lo que se mantiene el reparo.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó los ingresos que se habrían devengado en el ejercicio 2008, producto de las ventas efectuadas por la recurrente, tal como se menciona en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 59855 a 59859), y se puede observar en el siguiente detalle:

Fecha de emisión	Factura N°	Tipo de moneda	Total saldo final en soles S/
04/01/2008		Dólares	
29/01/2008		Dólares	
29/02/2008		Dólares	
07/03/2008		Dólares	
26/03/2008		Dólares	
11/04/2008		Dólares	
14/04/2008		Dólares	
16/04/2008		Dólares	
17/04/2008		Dólares	

13/05/2008		Dólares	2 162 694,00
14/05/2008		Dólares	
19/05/2008		Dólares	
16/06/2008		Dólares	
02/07/2008		Dólares	
03/07/2008		Dólares	
22/07/2008		Dólares	
25/07/2008		Dólares	
01/08/2008		Dólares	
06/08/2008		Dólares	
06/08/2008		Dólares	
07/08/2008		Dólares	
08/08/2008		Dólares	
28/08/2008		Dólares	
28/08/2008		Dólares	
29/08/2008		Dólares	
29/08/2008		Dólares	
30/09/2008		Dólares	
01/10/2008		Dólares	
09/10/2008		Dólares	
10/10/2008		Dólares	
16/10/2008		Dólares	
10/11/2008		Dólares	
10/11/2008		Dólares	
10/11/2008		Dólares	
13/11/2008		Dólares	
17/11/2008		Dólares	
17/11/2008		Dólares	
22/10/2008		Dólares	
27/10/2008		Dólares	
03/11/2008		Dólares	
07/11/2008		Dólares	
26/12/2008		Dólares	

Fecha de emisión	Factura N°	Tipo de moneda	Total saldo final en soles S/
20/01/2008		Soles	57 025,00
11/03/2008		Soles	
23/04/2008		Soles	
25/04/2008		Soles	
21/05/2008		Soles	
27/05/2008		Soles	
23/06/2008		Soles	
30/06/2008		Soles	
14/07/2008		Soles	
10/10/2008		Soles	
27/10/2008		Soles	
05/11/2008		Soles	
05/11/2008		Soles	
11/11/2008		Soles	
27/10/2008		Soles	
27/10/2008		Soles	
28/10/2008		Soles	
30/10/2008		Soles	
04/11/2008		Soles	
10/11/2008		Soles	
22/12/2008		Soles	

Que de lo actuado se aprecia que la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de desvirtuar el reparo en mención, presentó copias de diversas facturas materia de acotación, guías de remisión remitente, notas de crédito, registro de ventas, kárdex valorizado (fojas 51505 a 51700), los cuales serán materia de análisis en los siguientes considerandos.

Que de la revisión de las facturas antes detalladas, se observa que durante el ejercicio 2008, fueron emitidas por la recurrente, por concepto de la venta de tubos, codos, adaptadores a sus clientes, entre otros (fojas 51505 a 51700).

Que respecto a las Facturas N° , y la recurrente presentó las Notas de Crédito N° , y (51505 a 51700), de las cuales se aprecia que fueron emitidas con la finalidad de anular las ventas consignadas en tales comprobantes de pago, habiendo indicado para tal efecto: "Mercaderías no despachadas", lo que adicionalmente se corrobora con las guías de remisión remitente que presentó la recurrente.

Que asimismo, del Registro de Ventas de la recurrente correspondiente a los períodos marzo, junio y julio de 2009 (fojas 59317 a 59320), se aprecia que aquella registró en tales períodos las mencionadas notas de crédito por la anulación de las referidas facturas.

Que adicionalmente, del kárdex valorizado presentado por la recurrente (fojas 51699 y 51700), se observa que por las ventas consignadas en las Facturas N° , y , antes citadas, aquella las consideró como ventas diferidas.

Que por consiguiente, contrariamente a lo afirmado por la Administración, se aprecia que los importes abonados a la recurrente por parte de sus clientes, con ocasión de las Facturas N° , y , califican como adelantos o anticipos, que no afectan los resultados del ejercicio en que se percibió, es decir, no influyen en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, en estricta aplicación del principio de lo devengado, por lo que corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que asimismo, con relación a las ventas señaladas en las Facturas N° , y cabe indicar que la recurrente presentó las guías de remisión remitente en donde se consignó que la mercadería consignada en las referidas facturas no se despachó en el ejercicio 2008, lo que se corrobora con el Kárdex presentado por aquella en donde se anotaron tales comprobantes de pago como ventas diferidas (fojas 51505 a 51700), por lo que procede levantar el reparo también en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en tales extremos, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente sobre el particular.

Que en cuanto a las a las ventas consignadas en las Facturas N° , , , , , , , , , , , , , , , , , , ,

Que por otro lado, sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario, cabe señalar que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente en instancia de reclamación (fojas 65062 a 65201), se aprecia que dicha documentación no desvirtúa la conclusión antes arribada.

4.1.2. Gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente refiere que los gastos acotados no han constituido entregas gratuitas a favor de su personal, sino que se han enviado a las empresas tercerizadas que se dedican al servicio de gestión de ventas a efectos de que estas últimas los alcancen a sus clientes representativos.

Que anota que es falso no se haya demostrado documentaria ni fehacientemente la entrega de los bienes a sus clientes representativos, dado que ha cumplido con presentar constancias de entrega de regalos entre su coordinador de ventas con los coordinadores de las empresas tercerizadas, que contienen una lista anexa en la cual se detalla la cantidad de artículos entregados gratuitamente a cada cliente con fines promocionales.

Que alega que la causalidad de los gastos reparados por concepto de entrega gratuita de pavos y panetones a sus clientes representativos, se demuestra ya que de esta manera se fideliza a los clientes con la finalidad que en posteriores años continúen comprando sus productos.

Que agrega que, si bien existió un error en la contabilización de los gastos reparados, dado que los registró en la cuenta 62 referida a cargas de personal, debiendo haber sido en la cuenta 637 – gastos de representación, tal error no determina la pérdida de deducción de los gastos de representación incurridos, de conformidad con el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente entre otros, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, reparó la determinación de dicho tributo y ejercicio, por gastos que no cumplen con el principio de causalidad.

Análisis

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 65301 a 65304 y 65309), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, se aprecia que la Administración reparó dicho tributo y ejercicio, debido a que determinó la existencia de gastos que no cumplen con el principio de causalidad, al amparo entre otros, del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 16 755,00.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley. El último párrafo del anotado artículo, modificado por Ley N° 28991, agrega que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que los incisos q) y r) del anotado artículo 37, modificado este último por el Decreto Legislativo N° 970, precisan que son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias, así como los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. La necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes.

Que el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37 de la ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas,

locales o establecimientos, 2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes. No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Que según las normas glosadas, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, el gasto debe cumplir con el "principio de causalidad", siendo que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 5154-8-2013, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07840-3-2010 y 07111-8-2014, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, este Tribunal confirmó los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 60001 y 60002), la Administración solicitó a la recurrente que sustente por escrito y documentariamente para fines del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los cargos realizados a la cuenta – cargas de personal, por lo que para tal efecto le requirió exhibir la documentación original, de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, y de conformidad con el inciso j) del artículo 44 y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que agregó que la recurrente debía explicar por escrito indicando la base legal respectiva, adjuntando la documentación original, tales como: contratos y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, informes, planillas, constancias, certificados, actas u otros; si las atenciones al personal pagadas se encuentran relacionados a su vínculo laboral, en tal sentido, se deberá acreditar haberse otorgado y pagado en el plazo previsto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, solicitó que presente los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y los beneficiarios del mismo, de los gastos contabilizados en la cuenta 62 – cargas de personal, por el importe de S/ 16 755,00, tal como se detalla en el Anexo N° 02.1 adjunto al presente requerimiento (foja 59996).

Que adicionalmente, solicitó que a fin de sustentar debidamente los cargos a las cuentas de resultados, la recurrente debía tener cuenta lo siguiente: a) Los comprobantes de pago deben ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en el anexo mencionado; b) Si el cargo corresponde a varios comprobantes incluido el solicitado, discriminar el total para visualizar el solicitado; o si este este estuviera provisionado en varios meses determinar en cuáles y cómo se llega al monto total; y c) Exhibir el documento que acredite la entrega del bien, el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria por la cancelación de las atenciones a los trabajadores.

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 18 de enero de 2011 (fojas 56437 y 56438), la recurrente indicó que ha cumplido con presentar los comprobantes de pago por las adquisiciones de panetones y pavos. Agregó que tales bienes fueron entregados a sus empresas tercerizadas, a efectos de que ellos a su vez, los entreguen a sus clientes representativos con miras de fidelizarlos en la preferencia sobre su marca. Por tanto, mencionó que son gastos de representación.

Que asimismo, indicó que como medios probatorios se encuentra presentando la copia de la carta donde le requiere a los representantes de las empresas tercerizadas para que entreguen los referidos bienes a sus clientes representativos. De igual modo, manifestó que está presentando una lista elaborada por las empresas tercerizadas con la cual le informan que los panetones y pavos han sido entregados a los clientes solicitados. Finalmente, mencionó que por error contabilizó el gasto mencionado en la cuenta 62, cuando debió encontrarse anotado en la cuenta 63-gastos de representación.

Que a través del punto 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 59972 a 59974), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que de acuerdo con los incisos I) y II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles para la determinación de la renta neta, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, así como los gastos y contribuciones, destinados a prestar al personal, servicios de salud, recreativos, culturales, educativos y gastos de enfermedad, no habiendo sustentado documentaria ni fehacientemente que los gastos observados, detallados en el Anexo N° 2.1, hayan sido destinados a los trabajadores, teniendo en cuenta además que tal cantidad de productos no se encuentra acorde, ni es proporcional o razonable al número de trabajadores con los que cuenta; en ese sentido, mencionó que la recurrente no sustentó los gastos contabilizados como gastos del personal que fueron observados en el Requerimiento N°

Que adicionalmente, respecto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que se trataría de un error en la contabilización debiendo considerarse como gastos de representación y no gastos de personal, indicó que según el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y de acuerdo a la naturaleza de dicho tributo, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar directamente con un gasto cuya sea obtención de dicha renta y, en consecuencia, aquellos gastos que no tengan relación causal con la renta obtenida, no puede incidir en la obtención del tributo. En ese sentido, respecto a lo alegado por la recurrente y de la documentación proporcionada, la recurrente no sustentó la relación de los gastos observados en este punto y su correspondiente generación o mantenimiento de la fuente generadora, teniendo en cuenta además que lo argumentado por la recurrente no ha sido acreditado coherente y documentariamente. Por tanto, procedió a reparar el referido gasto por el importe de S/ 16 755,00.

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 59747 a 59749), la Administración solicitó a la recurrente que presente sus descargos por el reparo efectuado en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante escrito de respuesta a dicho requerimiento de 27 de enero de 2011 (fojas 59622 y 59633), la recurrente mencionó que no ha otorgado bienes a sus trabajadores, sino a las empresas tercerizadas a efectos de que ellas procedan a su entrega a clientes representativos. Agregó que sus afirmaciones se acreditan mediante la carta en donde requiere a y , en representación de tales empresas, que entreguen los referidos bienes a sus clientes representativas. Añadió que está presentando una lista elaborada por las referidas empresas mediante el cual le informan que los panetones y pavos han sido entregados a los clientes solicitados.

Que asimismo, manifestó que por error se contabilizó el gasto mencionado en la cuenta cuando debió encontrase contemplado en la cuenta – gastos de representación, no obstante, el hecho que se haya contabilizado la erogación realizada en otra cuenta contable no limita la verdadera naturaleza del gasto realizado, el cual se trata de una entrega gratuita de bienes a los clientes representativos.

Que a través del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 59729 a 59731), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y dejó constancia que aquella no acreditó la transferencia efectiva de los bienes que se señala haber entregado mediante cartas emitidas hacia las empresas tercerizadas, siendo que solo se han proporcionado listados o reportes sin ninguna evidencia que acredite se hayan entregados efectivamente los bienes que se señalan, no existiendo alguna firma, signo o señal de haber sido recibidos por terceros, y no existe comprobante de pago por la transferencia gratuita u onerosa. Finalmente refirió que la recurrente no acreditó con argumentos sólidos y documentarios que se trataran de gastos de representación, habida cuenta que no existen elementos que puedan indicar que tales desembolsos hayan sido realizados y/o destinados para fines promocionales o publicitarios, y, por lo tanto, no cumplen con el principio de causalidad.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó los gastos efectuados por la recurrente por concepto de adquisición de pavos beneficiados y panetones, dado que no habría acreditado su destino y por consiguiente, no cumplieron con el principio de causalidad, lo cual será materia de análisis en los siguientes considerandos.

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó las Facturas N° , , y por concepto de adquisición de panetones (fojas 56314, 56316, 56317, 56318 y 56319).

Que de igual modo, a foja 56331 se observa que mediante la Factura N° , la recurrente adquirió 27 pavos beneficiados.

Que asimismo, a fojas 56328 a 56330 se observan cartas emitidas entre la recurrente y su proveedor Al respecto, de la revisión de las cartas emitidas por la recurrente se aprecia que aquella le comunicó a dicho proveedor que le está entregando 27 tickets de pavo que serían transferidos a los "clientes vip" de la recurrente como parte de la estrategia planteada para retener a sus clientes más rentables. Asimismo, se observa que le comunicó a dicho proveedor que le está haciendo entrega de 1444 unidades de panetones para que también sean repartidos entre sus clientes.

Que de igual modo, se observa que el aludido proveedor comunicó a la recurrente que cumplió con entregar panetones a los clientes de la recurrente, para lo cual adjuntó los listados que obran a fojas 56320 a 56327.

Que de la revisión conjunta de la documentación presentada por la recurrente se aprecia que esta adquirió panetones y pavos a efectos de ser entregados a su proveedor , tal como se observa de las comunicaciones cursadas entre aquellas (fojas 56328 a 56330), de manera que tal proveedor los entregue a los clientes de la recurrente, con la finalidad de fidelizarlos como sus clientes. Por tanto, contrariamente a lo señalado por la Administración, se encuentra acreditado el destino de dicho gasto, y por consiguiente, corresponde levantar el reparo.

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

Que atendiendo al análisis efectuado, se han levantado diversos reparos y mantenido otros, por lo que corresponde revocar la resolución apelada a efectos que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , conforme con lo expuesto precedentemente.

4.2. Resolución de Multa N°

Que la citada resolución de multa fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 65271 y 65272), vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que en atención a que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , los cuales han sido levantados en un extremo y mantenido en otros extremos, habiéndose dispuesto que la Administración reliquide su importe, si bien está acreditada la comisión de la infracción, corresponde que la Administración reliquide el importe de la sanción, por lo que corresponde revocar la resolución apelada también en este extremo.

4.3. Resoluciones de Determinación N° y – Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración debió proceder a la compensación de oficio, de conformidad con el numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, y con ello se establezca no existe deuda pendiente de pago.

Que agrega que en virtud del artículo 115 del Código Tributario y del artículo 193 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Administración se encuentra impedida de efectuar modificaciones a los coeficientes para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por cuanto las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y 2007 que sustentan tales modificaciones, se encuentran suspendidas en su eficacia y su ejecutoriedad. Invoca el principio de legalidad.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente entre otros, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, reparó la determinación de los pagos a cuenta de dicho tributo de enero y febrero de 2008, por diferencias entre la información de los libros contables y lo declarado mensualmente.

Análisis

Que del anexo de las Resoluciones de Determinación N° y (foja 65312), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008, se aprecia que la Administración reparó la base imponible de tales períodos, al determinar diferencias entre lo registrado y lo declarado, así como modificó el aplicado a dichos pagos a cuenta, considerando un coeficiente de 0.0080, tomando en cuenta lo establecido en la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, al amparo, entre otros, del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al reparo por diferencias entre lo registrado y lo declarado, cabe indicar que, del recurso de apelación, ampliatorios y de alegatos que obran en autos, se observa que la recurrente no ha desvirtuado dicho reparo, siendo que de su revisión se aprecia que se encuentra arreglado a ley (fojas 59938 a 59940), por lo que corresponde mantenerlo.

Que con relación al reparo por modificación del coeficiente, cabe mencionar que, tomando en cuenta que en la presente resolución se ha dispuesto que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, que sirve de base para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2008, procede revocar la apelada, debiendo la Administración reliquidar las Resoluciones de Determinación N° y , correspondientes a dichos períodos, considerando el cumplimiento que deberá efectuar con relación a la Resolución de Determinación N°

Que por otro lado, respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración está impedida de efectuar modificaciones a los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2005, enero a diciembre de 2006, enero a diciembre de 2007, enero y febrero de 2008, dado que se encuentra suspendida la eficacia de las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 a 2006 que sustentan tales coeficientes, cabe señalar que de acuerdo con los artículos 3, 198 y 227 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS[52], son requisitos de validez de los actos administrativos y, por tanto, de las resoluciones: la competencia del órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado; además debe expresar un objeto o contenido; perseguir una finalidad pública; estar motivado y ser emitido dentro de un procedimiento regular. Asimismo, la resolución debe ser congruente con las peticiones formuladas por este, estimar en todo o en parte o desestimar las pretensiones formuladas o declarar su inadmisión.

Que por su parte, el artículo 9 de la Ley del Procedimiento Administrativo General recoge el principio de presunción de validez de los actos administrativos, según el cual todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda.

Que el artículo 203 de la misma ley indica que dicho acto tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

Que de acuerdo con las normas mencionadas, los actos administrativos emitidos por la Administración gozan de una presunción de legalidad y exigibilidad frente a sus destinatarios, desde que son eficaces, autorizando su ejecución por la autoridad administrativa, salvo que mediante una orden de suspensión dispuesta por autoridad administrativa o jurisdiccional o algún otro supuesto previsto por el artículo 203 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

---

[52] La Ley del Procedimiento Administrativo General resulta aplicable en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Que por lo tanto, en el presente caso, en tanto la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 a 2006, contenida en las Resoluciones de Determinación N° , y respectivamente, no sea dejada sin efecto por este Tribunal o alguna autoridad jurisdiccional, estas le pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, lo que no vulnera el derecho a la defensa ni el debido procedimiento puesto que deberá estarse al resultado definitivo en el procedimiento contencioso iniciado[53].

Que asimismo, es del caso indicar que la disposición contenida en el artículo 115 del Código Tributario, invocado por la recurrente, corresponde a la exigibilidad coactiva de la deuda, esto es, a las acciones de coerción dentro de un procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración, por el que se exige, tratándose resoluciones de determinación, que no se haya formulado impugnación dentro del plazo de ley, procedimiento distinto y posterior al de la determinación de las obligaciones tributarias, impugnación que no restringe la facultad de la Administración de determinar otras obligaciones tributarias.

Que de igual modo, no se advierte ninguna transgresión del principio de legalidad invocado por la recurrente, así como tampoco aquella a acreditado en autos de qué manera se habría vulnerado.

Que de otro lado, con relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración debió compensar de oficio la deuda determinada en diciembre de 2005 a febrero de 2008 con el crédito determinado por los pagos a cuenta de los ejercicios 2004 a 2007, cabe señalar que dicho argumento no resulta atendible, dado que, contrariamente a lo afirmado por aquella, la Administración determinó deuda en los valores por dichos ejercicios y periodos y en ningún extremo determinó algún crédito materia de compensación.

Que con relación al argumento de la recurrente en el sentido que corresponde seguir la interpretación establecida por la Corte Suprema mediante la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, respecto a que solo corresponderá el pago de intereses moratorios en el caso de los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, pues considera que dichos pagos se efectúan considerando los elementos de cálculo al momento del abono y no tomando en cuenta aquellos que resulten de una modificación posterior, ya sea por una declaración jurada rectificatoria o por una fiscalización, así como a los alegatos conexos a ello; es del caso indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: "*Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración*"[54], siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala

---

[53] En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 01246-3-2011 y 02712-3-2011, entre otras.

[54] Dicho acuerdo se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:
"*(...), los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del periodo, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.*
(...) si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación.
(...) es importante destacar las consecuencias que se derivarían de una interpretación conforme con la cual, cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar, debido a la presentación de una declaración jurada rectificatoria o a la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración mediante una verificación o fiscalización, tendría incidencia jurídica únicamente hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.
Al respecto, en cuanto a la presentación de declaraciones rectificatorias por parte de los deudores tributarios, éstas solamente traerían consecuencias en cuanto a la generación de intereses moratorios y a la imposición de sanciones si son presentadas antes del vencimiento o determinación de la obligación principal. Por consiguiente, se evitarían dichas

Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos. En tal sentido, no resulta amparable en esta instancia lo argumentado por la recurrente en relación con este extremo.

4.4. Resoluciones de Multa N° a

Que las Resoluciones de Multa N° y (fojas 65290 y 65292), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° y , han sido emitidas tomando como base la determinación contenida en las Resoluciones de Determinación N° y , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2008, y siendo que conforme a los considerandos precedentes se ha señalado que tales resoluciones de determinación guardan relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, contenida en la Resolución de Determinación N° , y que se encuentra pendiente de pronunciamiento por el cumplimiento que se le otorgue a la presente instancia al haberse revocado la apelada en tal extremo, es del caso indicar que, procede revocar la apelada en cuanto a las resoluciones de multa bajo análisis a fin que la Administración emita nuevo pronunciamiento sobre tales sanciones considerando lo que se establezca en cuanto a la mencionada resolución de determinación.

Que de otro lado, las Resoluciones de Multa N° a (fojas 65274, 65276, 65278, 65280, 65282, 65284, 65286 y 65288), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a julio y setiembre a noviembre de 2008.

Que del Anexo N° 01 adjunto a las resoluciones de multa (fojas 65273, 65275, 65277, 65279, 65281, 65283, 65285 y 65287), se observa que la determinación con relación a la cual se imputó la comisión de la infracción no se sustenta en resoluciones de determinación y/o en declaraciones juradas rectificatorias, sino en aquella que dicho ente fiscal habría efectuado por marzo a julio, y setiembre a noviembre de 2008, producto del procedimiento de fiscalización, lo que ha sido reconocido expresamente por la Administración en la apelada y se verifica de autos (foja 65387).

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05111-1-2003 y 03947-1-2006, para la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario debe existir un acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada, sea mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que en tal sentido, debido a que por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008 no existe un acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por la recurrente, no se ha acreditado la comisión de la infracción, por lo que procede revocar la apelada en este punto y dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° a

---

consecuencias si se espera a que dicho plazo venza para hacer cualquier corrección a la información incorrectamente declarada. De otro lado, las labores de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria posteriores a dicho momento carecerían de relevancia puesto que no tendrían un efecto real.
(...), se considera que ello no es concordante con lo señalado acerca del artículo 34° del Código Tributario y con la interpretación de este Tribunal respecto de los deberes de declarar y determinar conforme a ley, consignándose datos que son fieles a la realidad. Asimismo, ello no sería concordante con lo indicado por el numeral 1) del artículo 178°, que tipifica como infracción, entre otras conductas, 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, siendo que en el supuesto analizado, se evidencia que al presentar la declaración jurada que luego es rectificada o modificada por la Administración, no se consignaron datos correctos.
Por lo expuesto, se concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración."

Que estando al sentido del fallo, resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

Que por otro lado, en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no se ha configurado la infracción que se le atribuye, por cuanto para ello se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que en ese orden de ideas, no se aprecia vulneración alguna a los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y razonabilidad, como incorrectamente invoca la recurrente, máxime si esta no ha acreditado en autos de qué manera se habrían transgredido.

Suspensión de intereses moratorios

Que mediante escrito ampliatorio de su apelación (fojas 65903 a 65907) solicita la suspensión de los intereses moratorios sobre el íntegro de las resoluciones de determinación y de multa, conforme con lo previsto por el artículo 33 del Código Tributario y la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230. Cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°

Que asimismo, mediante escrito ampliatorio (fojas 66180 a 66185) invoca la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° que declara como precedente vinculante la suspensión de intereses moratorios una vez transcurrido el plazo para resolver la apelación el recurso de apelación.

Que mediante escrito ampliatorio de 30 de noviembre de 2023 (fojas 66342 a 66352), invoca la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° , referida a la imposibilidad de que, si no se resuelve en el plazo previsto en la ley, puedan seguir corriendo intereses moratorios en contra del contribuyente.

Que con relación a la suspensión de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver la apelación, alegada por la recurrente, corresponde que para el caso que es materia de autos, la Administración tenga en cuenta, con fines de la actualización de la deuda tributaria, el precedente constitucional vinculante establecido por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente N° , publicada en el diario oficial "El Peruano" el 11 de febrero de 2023.

Lectura del expediente

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que se ha vulnerado su derecho a la defensa al restringirle la lectura del expediente y que por tal motivo habría presentado una queja ante la Defensoría del Pueblo, cabe señalar que de la revisión de los documentos que obran a fojas 66323 a 66341, se aprecia los correos de coordinación entre la recurrente y este Tribunal a efectos que aquella pueda acceder a la lectura y copias respectivas del Expediente N° , siendo que para dicho fin, se debían respetar las consideraciones establecidas para el uso del sistema de reserva de citas en este Tribunal, conforme se establece en su página web[55], lo que ha sucedido en el presente caso. Asimismo, cabe agregar que, conforme con las constancias de revisión de expediente que obran a fojas 65784, 65795, 65814, 65860 a 65862, 65866 a 65869, 65878, 65879, 65951 a 65955, 66009, 66054, 66063 a 66065, 66069, 66192, 66195,66221, 66354 y 66355 de 3 de julio de 2013, 26 de agosto de 2014, 10 de setiembre de 2015, 24 de febrero, 10 y 24 de marzo, 28 de abril, 5 y 10 de mayo,18 de agosto de 2022, 16 de febrero, 23 de marzo, 1 y 15 de junio, 13 de julio, 31 de agosto, 22 y 29 de setiembre, 19 de octubre, 16 y 30 de noviembre y 21 de diciembre de 2023, en reiteradas oportunidades, la recurrente ha tenido acceso a la lectura de expediente. En tal sentido, no se aprecia que se haya vulnerado su derecho a la defensa como incorrectamente alega.

[55] https://www.mef.gob.pe/es/?id=6476&option=com_content&language=es-ES&Itemid=101019&lang=es-ES&view=article.

Que de otro lado, cabe precisar que ninguno de los reparos efectuados durante los procedimientos de fiscalización se encuentra referido a que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones observadas, por lo que los argumentos expuestos por aquella al respecto no resultan pertinentes, ni los alegatos conexos a ello.

Que finalmente, el informe oral solicitado por la recurrente, se realizó con la asistencia de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia de Informe que obra en autos (foja 66099).

Con los vocales Sarmiento Díaz, Cerdeña Stromsdorfer e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2011, en el extremo que emitió pronunciamiento sobre la prescripción relativa al pago a cuenta de diciembre de 2005.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° , en el extremo relativo a las Resoluciones de Determinación N° , y las Resoluciones de Multa N° y
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° en el extremo relativo a las Resoluciones de Determinación N° a a a , y las Resoluciones de Multa N° a a a a y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

HUERTAS LIZARZABURU	**SARMIENTO DÍAZ**	**CERDEÑA STROMSDORFER**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Rubio Mendoza
Secretaria Relatora
HL/RM/FM/SR/gt

Nota: Documento firmado digitalmente.