Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por RODRIGUEZ LOPEZ Jenny Laura FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/05/2024 19:41:57 COT
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 04369-5-2024

EXPEDIENTE N°	:	12513-2017
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Piura
FECHA	:	Lima, 7 de mayo de 2024

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 7 de agosto de 2017, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración se equivoca al afirmar que debió revertir los costos de adquisición de existencias cargados por derechos arancelarios y luego proceder a determinar un reparo por el importe de S/ 981 137,00 por concepto de Ad Valorem supuestamente mal deducido, fundando dicha observación en que el monto por concepto de Drawback implica en todos los casos una devolución de los derechos arancelarios incurridos como costo de los bienes exportados; sin embargo, dicho criterio se encuentra totalmente desfasado según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 616-4-99 y 3205-4-2005, que constituyen precedentes de observancia obligatoria, las cuales se citan en los casos relacionados con el Drawback.

Que respecto al reparo por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014 indica que la Administración se equivoca al afirmar que debió aplicar el método de prorrata previsto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y procede a determinar un reparo por el importe de S/ 1 828 474,00 como gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014; pues el único argumento para desconocer que efectuó una imputación directa de gastos era que el monto por concepto de Drawback implica en todos los casos que existe tanto una parte afecta como otra inafecta, lo cual se encuentra totalmente desfasado, según las resoluciones antes mencionadas.

Que mediante escrito ampliatorio de 27 fecha de julio de 2021 la recurrente indica, con respecto a las disposiciones que regulan la restitución de derechos arancelarios, que si bien las normas que regulan el Drawback aluden a una restitución o reembolso de impuestos pagados por importación, no se puede entender en estricto como tal, pues las mismas normas señalan que el monto que se percibe por el Drawback se calcula sobre el valor FOB del bien exportado y no sobre los impuestos pagados en la importación.

Que señala que los ingresos por Drawback no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta, pues no encuadran en ninguno de los supuestos establecidos en la Ley de dicho impuesto, postura adoptada por este Tribunal en la Resolución N° 3205-4-2005, en la que se señala que: i) no puede calificársele como un ingreso proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (concepto de renta producto), pues no proviene del capital, del trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores; y ii) se reciben luego de que el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos por la norma correspondiente, por lo que dicho beneficio nace de un mandato legal y no de la actividad entre particulares (operaciones de terceros), no encontrándose, por tanto, comprendido en el concepto de renta recogido en la teoría del flujo de la riqueza y, por tanto, no califican como renta para efectos del Impuesto a la Renta.

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por AMICO DE LAS CASAS Lorena Maria De Los Angeles FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/05/2024 19:38:51 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por VILLANUEVA AZNARAN Lily Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/05/2024 19:36:43 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
Firmado Digitalmente por FLORES PINTO Luis Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/05/2024 19:34:30 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Que agrega que los ingresos por Drawback están fuera del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que conforme con el tercer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta califican como renta inafecta y, por lo tanto, resultaría aplicable el procedimiento del citado artículo, precisando que similar criterio tiene el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 17626-2-2013 y 2999-1-2019, entre otras, al señalar que los ingresos obtenidos producto del Drawback están inafectos al Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que se consideraran para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Que refiere que la Administración ha calificado como "gastos comunes" a los gastos de ventas, gastos de Administración, gastos financieros, gastos por diferencia de cambio neteado y los gastos diversos, sin embargo, del Requerimiento N° entre otros, emitidos en el procedimiento de fiscalización, no se advierte que haya explicado ni sustentado las razones por las cuales los considera comunes a las rentas gravadas, exoneradas e inafectas, más aún cuando ha calificado como gastos comunes a todos los gastos declarados en el estado de resultados, salvo los imputados directamente por su representada al Drawback y los gastos por diferencia de cambio.

Que, asimismo, indica que conforme con las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 6083-3-2003 y 2999-1-2019, para determinar los gastos comunes conforme con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se debe discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas o inafectas o en todo caso excluirlos de la categoría de "gastos comunes"; no obstante, dicho procedimiento no ha sido realizado por la Administración, como se puede comprobar del Requerimiento N° entre otros, emitidos durante el procedimiento de fiscalización.

Que respecto a los demás reparos por intereses presuntos por préstamos otorgados a los socios, a terceros y a empresas vinculadas, a la Factura N° que fue anotada en el Registro de Ventas con importe S/ 0,00 cuando fue emitida por el importe de US$ 22 440,00, y Facturas N° emitidas por que se encontraba como no habido, por el importe de S/ 8 906,00, señala que ya fueron subsanados y cancelados en su oportunidad.

Que finalmente, la recurrente solicita que se declare la nulidad de la Resolución de Multa N° al haberse limitado la Administración en dicha resolución a transcribir lo que se encuentra contemplado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sin haber precisado en cuál de los supuestos prescritos ha incurrido su representada, además no ha cumplido con indicar cuáles son las cifras o datos falsos, o en todo caso las circunstancias que se han omitido en la declaración, lo que quebranta lo dispuesto en el artículo 103 del citado código, por lo tanto, se ha vulnerado la debida motivación de los actos administrativos.

Que, por su parte, la Administración señala que carece de sustento que la recurrente alegue que no se puede considerar la provisión financiera por ingresos del Drawback por el importe de S/ 4 499 979,00, sino que debió considerarla por el monto de S/ 255 642,52, porque este monto es el único que cumplía con los requisitos de la NIC 20 para ser reconocido como ingreso del Drawback; es decir, de haber sido efectivamente recibido, y por el cual correspondía aplicar lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que la sola presentación de la solicitud de devolución del Drawback no implica recibir las subvenciones, pues tal presentación no es un requisito exigido por los párrafos 7 y 8 de la NIC 20 a efectos de realizar la contabilización de las subvenciones del Drawback, sino que existe una prudente seguridad de que se recibirían dichas subvenciones; por consiguiente carece de sustento que la recurrente alegue que en el supuesto negado que la Administración considere que la sola presentación de la solicitud de devolución de Drawback implica recibir las subvenciones, como exige la NIC 20, solo debería tener en consideración para el ejercicio 2014 la suma del total de las solicitudes de devolución presentadas durante el referido año que ascendió al importe S/ 2 685 411,76.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el supuesto que la Administración considere que el Drawback fue un ingreso inafecto del ejercicio 2014, este ingreso no podría considerarse renta, ni encontrarse afecto

a la normatividad tributaria de la materia, pues no tiene incidencia para el Impuesto a la Renta, lo que implica que no debería tenerse en consideración para un prorrateo, sustentando su posición en la naturaleza económica, contable y tributaria del Drawback y, por consiguiente, no le resulta de aplicación la Ley del Impuesto a la Renta, indica que en relación con la expresión "renta inafecta" cuestionada por la contribuyente, que resulta razonable considerar que dado que el elemento esencial para determinar el alcance de aquella es el término "inafecta", el cual se refiere a los conceptos que se encuentran fuera del campo de aplicación del Impuesto a la Renta, que cuando el legislador ha utilizado el término renta, lo ha hecho en un sentido lato, refiriéndose no solo a los ingresos que estando comprendidos en el campo de aplicación del impuesto se les inafecta por ley sino también a aquellos que no lo están (naturalmente por disposición de alguna norma que así lo señale específicamente).

Que, por tanto, concluye que se deben mantener los reparos a la renta neta imponible del ejercicio 2014, por el importe restituido de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias que debe ser revertido, por el monto de S/ 981 137,00, y por los gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio acotado, según aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 1 827 963,00.

Que respecto a los demás reparos señala que mediante el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° comunicó a la recurrente que dichos reparos fueron aceptados a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante el Formulario PDT 692 N° de 20 de diciembre de 2016, de conformidad con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11487-3-2007, que establece que al haberse presentado tal declaración sobre la base de las observaciones formuladas en el proceso de fiscalización, la recurrente no solo las aceptó sino que modificó su deuda tributaria de acuerdo con tales observaciones, realizando un acto formal al presentar dicha rectificatoria.

Que señala que en la etapa de reclamación la recurrente no esgrimió argumentos contra los reparos observados, ni presentó medios probatorios que los desvirtuaran, por lo que de acuerdo con lo previsto en el artículo 129 del Código Tributario, dichos reparos fueron debidamente comunicados y acreditados a la recurrente con la base legal respectiva mediante el Resultado de los Requerimientos N° (reparos i), ii) y iii)) y (reparos iv), y v)).

Que finalmente, en cuanto a la nulidad de la Resolución de Multa N° solicitada por la recurrente, señala que carece de sustento argumentar que la Administración no cumplió con indicar cuáles son las cifras o datos falsos, o en todo caso, las circunstancias que se han omitido en la declaración, toda vez que tuvo pleno conocimiento de la información omitida y los importes reparados, razón por la cual los aceptó parcialmente a través de la presentación de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mediante el Formulario PDT 692 N° de fecha 20 de diciembre de 2016.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (foja 4665) y Requerimiento N° (fojas 4641 y 4642)[1], la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014. Cabe indicar que en el citado procedimiento de fiscalización también se emitieron los Requerimientos N°

(fojas 4431, 4440, 4481, 4532, 4602, 4623 y 4638)[2].

[1] La citada carta y requerimiento fueron notificados el 14 de octubre de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona que atendió las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4642/reverso y 4665/reverso).

[2] Los citados requerimientos fueron notificados el 13 y 17 de noviembre de 2015 y 10 de junio, 24 de octubre, 18 de noviembre y 15 de diciembre de 2016 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de las personas con quienes se entendieron las diligencias, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4431/reverso, 4440/reverso, 4481/reverso, 4532/reverso, 4623/reverso y 4638/reverso).

Que como resultado del anotado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por intereses presuntos de préstamos otorgados a los socios, por intereses presuntos de préstamos otorgados a terceros, por intereses presuntos de préstamos otorgados a empresas vinculadas, Factura N° emitida por US$ 22 440,00 anotada en el Registro de Ventas con importe S/ 0,00, Facturas N° emitidas por proveedor no habido, por el importe restituido de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias que debe ser revertido y por los gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014 por aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiendo, en consecuencia la Resolución de Determinación N° (foja 4897), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (foja 4900).

Que, en tal sentido, la controversia consiste en determinar si los citados valores han sido emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 4841 a 4893 y 4895)[3], se aprecia que la Administración observó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por los siguientes conceptos: i) intereses presuntos de préstamos otorgados a los socios; ii) intereses presuntos de préstamos otorgados a terceros; iii) intereses presuntos de préstamos otorgados a empresas vinculadas; iv) Factura N° 002-340 anotada en el Registro de Ventas con importe S/ 0,00; v) Facturas N° emitidas por un proveedor que se encontraba no habido; vi) por el importe restituido de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias que debe ser revertido; y vii) por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014 por aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; por los importes de S/ 6 972,47, S/ 12 318,88, S/ 17 137,33, S/ 65 704,32, S/ 8 905,50, S/ 981 137,00 y S/ 1 827 963,00, respectivamente; sustentándose en los resultados de los Requerimientos N° y y citando como base legal los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debiéndose indicar que según lo señalado en el citado Anexo N° 01 los cinco primeros fueron aceptados por la recurrente mediante la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada con Formulario PDT 692 N° 0750623294 de 20 de diciembre de 2016.

Que en efecto de los actuados se aprecia que con anterioridad a la emisión de la Resolución de Determinación N° la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del citado tributo y período mediante Formulario PDT 692 N° de 20 de diciembre de 2016 (fojas 4786 a 4791), consignando en la Casilla 103 (Adiciones para determinar la renta imponible) el importe total de S/ 8 787 394,00[4], que incluye el importe de S/ 111 039,00, adicionado por haber aceptado las observaciones formuladas en los resultados de los mencionados requerimientos, las cuales se detallan a continuación:

Observaciones aceptadas por la recurrente		Importe aceptado (S/)
i)	Intereses presuntos de préstamos otorgados a los socios de la contribuyente, según el Anexo 1.1 del Resultado de Requerimiento N°	6 972,47
ii)	Intereses presuntos de préstamos otorgados a terceros, según el Anexo 1.2 del Resultado de Requerimiento N°	12 318,88
iii)	Intereses presuntos de préstamos otorgados a empresas vinculadas a la contribuyente, según el Anexo 1.3 del Resultado de Requerimiento N°	17 137,33

[3] Emitida el 31 de diciembre de 2016 (foja 4897).

[4] Cabe indicar que según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada mediante Formulario PDT N° 750592736 el 15 de julio de 2015 (fojas 4229 a 4254), la recurrente consignó en la Casilla 103 Adiciones el importe de S/ 8 676 355,00.

iv)	Factura N° anotada en el Registro de Ventas con importe S/ 0,00, sin embargo, la recurrente presentó copia de dicha factura emitida por el importe de US$ 22 440,00 (S/ 65 704,00), según el Punto 3 del Resultado de Requerimiento N°	65 704,32
v)	Facturas N° emitidas por que se encontraba como no habido, según el Punto 9 del Resultado de Requerimiento N°	8 905,50
	Total	**111 038,50**

Que en tal sentido, en la aludida declaración rectificatoria la recurrente recogió las indicadas observaciones efectuadas por la Administración en el referido procedimiento de fiscalización, determinando una mayor obligación tributaria que la declarada originalmente, por lo que en aplicación del artículo 88 del Código Tributario dicha declaración rectificatoria surtió efectos con su presentación, esto es, antes de notificada la Resolución de Determinación Nº apreciándose que en ella se incluyó como parte de la determinación realizada por la recurrente el monto de las citadas observaciones.

Que el primer párrafo del artículo 77 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, prescribe que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen, y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que conforme al artículo 88 del mencionado código, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, añadiendo que se presume sin admitir prueba en contrario que toda declaración tributaria es jurada, y agrega que la referida determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma, y vencido éste, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva; y que transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.

Que agrega el indicado artículo 88 que la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación; en caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (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 la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior. Asimismo, el último párrafo de dicho artículo dispone que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario dispone 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 normas con rango inferior.

Que el último párrafo del mencionado artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, preceptúa que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

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

Que en los fundamentos de la anotada resolución se precisa que: *"(…) Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que las observaciones que se realizan en el transcurso de la fiscalización no resultarán siendo reparos al finalizar dicha fiscalización si es que son aceptadas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración rectificatoria que surta efectos, puesto que ya no existiría concepto a reparar por parte de la Administración, ya que coincide con el deudor tributario en que la determinación realizada por éste en la declaración rectificatoria es correcta".*

Que asimismo, en los fundamentos de la citada resolución se indica que: *"(…) debe considerarse que conforme con el numeral 6 del artículo 77 del anotado código, uno de los requisitos que debe expresarse en la resolución de determinación es el motivo determinante del reparo u observación, "cuando se rectifique la declaración tributaria", esto es, se entiende que existe un reparo cuando la Administración rectifica o modifica lo declarado por el deudor tributario, siendo que en el presente caso, la modificación o rectificación por parte de la Administración no se configura debido a que existe concordancia entre la determinación tributaria del administrado y la de ésta debido a la presentación de la declaración jurada rectificatoria presentada durante la fiscalización mediante la cual se reconocieron observaciones".*

Que además, en los referidos fundamentos se precisó que: *"(…) Lo señalado no constituye una vulneración del derecho de defensa, puesto que ello ocurriría si es que existiendo un reparo, esto es, una modificación a lo declarado por el deudor tributario, se le impidiese recurrir los actos administrativos mediante la interposición de recursos que cumplan los requisitos de ley. Al respecto, cabe precisar que lo indicado anteriormente, esto es, que no es posible revisar en el procedimiento contencioso tributario las observaciones efectuadas por la Administración en la fiscalización que fueron recogidas por el administrado en su declaración, no implica que la resolución de determinación que se emita no sea un acto reclamable, pues de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 135 del Código Tributario, lo es, sino que al no contener reparos a la determinación hecha por el deudor tributario, la controversia no podría estar referida a las aludidas observaciones que no llegaron a ser reparos, pudiendo estarlo, por ejemplo, al cumplimiento de los requisitos de validez del mencionado acto administrativo".*

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que como se aprecia, las observaciones efectuadas por la Administración al Impuesto a la Renta del 2014, por intereses presuntos de préstamos otorgados a terceros, por intereses presuntos de préstamos otorgados a empresas vinculadas, Factura N° emitida por US$ 22 440,00 anotada en el Registro de Ventas con importe S/ 0,00, Facturas N° emitidas por proveedor no habido; fueron incluidas como parte de la autodeterminación del Impuesto a la Renta del 2014 efectuada por la recurrente, por lo que no pueden ser calificados como reparos efectuados por la Administración y, por tanto, no son susceptibles de controversia.

Que en virtud de lo expuesto, la Administración al considerar como reparos a las citadas observaciones, ha vulnerado el procedimiento legalmente establecido, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N° solo en el extremo de las observaciones aceptadas por la recurrente en su declaración rectificatoria; y en aplicación del numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, según el cual la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a él, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo que se pronuncia sobre ellas,

debiendo considerarse como adiciones a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, los importes consignados por la recurrente en la Casilla 103 del Formulario PDT 692 N° de 20 de diciembre de 2016 (foja 4789/reverso).

Reversión del costo de ventas por restitución de derechos arancelarios

Que de la revisión de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 4841 a 4893 y 4895) se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 981 137,00, por concepto de restitución de derechos arancelarios cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias, al considerar que debió ser revertido o extornado, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y citando como base legal los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° , notificado el 10 de junio de 2016 (fojas 4516 a 4532), la Administración señaló que de la verificación de los libros y registros contables y del Estado de Ganancias y Pérdidas la recurrente registró y declaró como únicos ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta los obtenidos por la restitución de derechos arancelarios - Drawback por el importe de S/ 4 499 979,00, el cual califica como ingreso inafecto del Impuesto a la Renta, precisando que la restitución de tributos derivados de un Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios cargados inicialmente al costo de adquisición de las materias primas, productos intermedios, partes y piezas importadas e incorporadas al producto exportado o consumidos en la producción, implica la reversión o extorno de dicho costo y no un ingreso, reflejándose en un menor costo de ventas y por ende en los resultados del ejercicio, siendo que el monto que excede la restitución de los derechos arancelarios constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, mientras que aquel que origina la reversión o extorno del costo registrado, al determinar un menor costo de ventas, genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, por lo tanto, concluyó que la recurrente declaró como deducción el importe total del Drawback provisionado de S/ 4 499 979,00, pese a que debió deducir solo el exceso de S/ 981 137,17, de acuerdo con los Anexos N° 1 y 2 del mencionado requerimiento (fojas 4517 a 4519).

Que en respuesta al mencionado Requerimiento N° la recurrente presentó el escrito de 1 de julio de 2016 (fojas 1908 a 1927), en el que señaló que no recibió el importe de S/ 4 499 979,00, sino que corresponde a una provisión financiera, y que el monto recibido por Drawback en el año 2014 fue de S/ 255 642,52, tal como se señaló en respuesta a la Solicitud N° que fue abonado en la Cuenta bancaria N° del Banco Interbank el 3 de diciembre de 2014, precisando que debe tenerse presente lo resuelto respecto al Drawback en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03205-4-2005. Además, en respuesta al mismo requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 12 de julio de 2016 (fojas 3102 a 3116), en el que señaló que según el párrafo 7 de la NIC 20 las subvenciones del gobierno, incluyendo las de carácter monetario por su valor razonable, no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que: (a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y (b) se recibirán las subvenciones. Adicionalmente, indicó que según el párrafo 8 de la citada NIC una subvención del gobierno no será reconocida como tal hasta que exista una razonable seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a ella y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada, y que el mero hecho de recibir la subvención no constituye evidencia concluyente del cumplimiento de las condiciones asociadas a la misma, por lo que no procede que la Administración considere la provisión financiera por ingresos por Drawback por S/ 4 499 979,00 como ingreso inafecto cuando este no ha sido recibido, más aún cuando ni el total de las solicitudes de devolución presentadas durante el año 2014 suman dicho monto, sino que asciende a S/ 2 665 411,76[5], por lo que no sería prudente considerar el importe de S/ 4 499 979,00 por concepto de devolución de Drawback.

Que según el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° notificado el 24 de octubre de 2016 (fojas 4488 a 4515), la Administración concluyó que el monto que excede la restitución de los derechos arancelarios constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, mientras que aquel que origina la

[5] Dicho importe comprende las Solicitudes de devolución por Drawback N° , por los importes de S/ 255 642,52, S/ 497 966,90, S/ 95831,33, S/ 646 377,19, S/ 586 380,63 y S/ 583 213,19, respectivamente, presentadas el 26 de noviembre y 26 y 30 de diciembre de 2014.

reversión o extorno del costo registrado, al determinar un menor costo de ventas, genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, por lo que concluyó que la restitución de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición, implica una reversión o extorno por el importe observado. En tal sentido, se mantuvo el reparo al considerar que la recurrente declaró como una deducción del Impuesto a la Renta el importe total de S/ 4 499 979,00, debiendo ser solo el exceso de S/ 981 138,00, tal como se observa en los Anexos N° 1 y 2 del mencionado requerimiento (fojas 4484 a 4487).

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° notificado el 15 de diciembre de 2016 (fojas 4421 a 4431), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y el artículo 9 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones detectadas en el procedimiento de fiscalización, otorgándole un plazo para que presentara por escrito sus descargos y la documentación sustentatoria que lo respalde en relación al reparo por el importe restituido de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias que debe ser revertido por el importe de S/ 981 137,00, tal como se indica en el Anexo N° 1 del mencionado requerimiento (foja 4427).

Que en respuesta al mencionado Requerimiento N° , la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 3889 a 3896), en el que señaló que en función de los párrafos 7 y 8 de la NIC 20 se debería considerar como ingreso por Drawback el importe de S/ 255 642,52, que fue lo que recibió en el ejercicio 2014, y en el peor de los escenarios el monto de S/ 2 147 445,00, que corresponde a las solicitudes aprobadas en el año 2014 pero depositadas entre los años 2014 y 2015. Asimismo, indicó que el monto de la provisión se efectuó teniendo en cuenta las exportaciones realizadas durante el año 2014 y que dieron origen a las solicitudes presentadas durante los meses de diciembre de 2014 a mayo de 2015.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , notificado el 24 de octubre de 2016 (fojas 4405 a 4420), la Administración señaló que el cobro por restitución de derechos arancelarios es distinto a la provisión o reconocimiento del ingreso, precisando que el ingreso corresponde al año 2014, pues en éste ganó el derecho al mismo y pudo cobrarlo el 2014 o regularizarse en el año 2015, sin afectar la provisión efectuada, conforme se aprecia de los documentos presentados y el párrafo 16 de la NIC 20. Asimismo, precisó que la observación de la DUA N° es subsanable, por lo que el ingreso no se ve afectado. Por lo tanto, y en vista que la recurrente no señaló argumentos adicionales, concluyó que correspondía mantener el reparo, conforme con lo señalado en el Resultado del Requerimiento N°

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que por su parte, el párrafo 11 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 - Existencias, modificada a diciembre de 2003[6], prevé que el costo de adquisición de las existencias comprende el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transporte, el almacenamiento, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercancías, materiales o servicios, agrega que los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición.

Que de otro lado, el artículo 76 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 809, aplicable al caso de autos, dispone que el Drawback es el Régimen Aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción, precisándose en el artículo 77 de la referida ley, que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

[6] Aplicable al caso de autos, oficializada mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01.

Que el artículo 128 del reglamento de la anotada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 121-96-EF, establece que podrán ser beneficiarios del Régimen de Drawback las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme con las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.

Que el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Restitución Simplificada de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N° 104-95-EF, preceptúa que son beneficiarios de dicho régimen las empresas productoras - exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no exceda de los límites establecidos en el referido decreto.

Que el artículo 2 del mismo reglamento señala que los bienes exportados objeto de la restitución simplificada son aquellos en cuya elaboración se utilicen materias primas, insumos, productos intermedios, o partes o piezas importadas cuyo valor CIF no supere el 50% del valor FOB del producto exportado, y que para dicho efecto se entenderá como valor de los productos exportados el valor FOB del respectivo bien.
Que el artículo 3 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo 135-2005-EF, prevé que la tasa de restitución aplicable a los bienes definidos en los artículos precedentes será el equivalente al cinco por ciento (5%) del valor FOB de exportación hasta los primeros US$ 20 000 000,00 (Veinte millones de Dólares de los Estados Unidos de América) anuales de exportación de productos por subpartida arancelaria y por empresa exportadora no vinculada, monto que podrá ser reajustado de acuerdo a las evaluaciones que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Que de las normas glosadas se tiene que el Drawback constituye un Régimen Aduanero establecido por ley, que permite al exportador obtener la "restitución" total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación de las mercancías consideradas en el valor o costo de producción de los bienes exportados y, que dicha restitución es calculada en función al valor FOB de exportación de tales bienes.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 5545-4-2016, 18624-9-2011 y 03170-1-2006, entre otras, cuando la norma que regula el Drawback alude al término "restitución" no se refiere en estricto a la "devolución" o "reembolso" de impuestos pagados con anterioridad, por cuanto el monto a "restituir" parte de una base distinta a la utilizada en la determinación del impuesto aduanero, vale decir, el 5% del valor FOB[7] de la exportación (hasta el límite que señala la normatividad aplicable), por lo que el monto recibido por el exportador no corresponde al ad valorem pagado en la importación sino a un porcentaje del valor FOB de la exportación, con lo cual, en rigor, no califica como una restitución o devolución de impuestos.

Que, en este sentido, conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 11777-2-2014, los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, así, toda vez que dichos aranceles no son mensurables plenamente en los costos de producción de los bienes exportados debido a lo dinámico de su conformación y el sistema de costos utilizado, el aludido recurso financiero obtenido es considerado como un ingreso para los productores exportadores (condicionado al cumplimiento de los requisitos establecidos por la norma legal), por lo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción el importe que corresponde al Drawback recibido, pues conforme se ha indicado, no se trata de una restitución de impuestos pagados con anterioridad.

Que de acuerdo con el Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° fojas 4485 a 4487), la Administración observó la restitución de los derechos arancelarios – Drawback generada por las solicitudes presentadas por la recurrente, que fue cargada inicialmente al costo de adquisición, al considerar

[7] Free on Board – Incoterm.

que constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, por el importe de S/ 981 137,00, lo que implica la reversión o extorno al costo de adquisición, tal como se detalla a continuación:

Número de Solicitud	Importe de Compras (US$)	Productos Utilizados en Producción y Vendidos	Productos en Stock 31/12/2014	Ad Valorem		Ad Valorem de Productos en Stock 31/12/2014	Ad Valorem de Productos Utilizados en Producción y Vendidos (S/)
				(US$)	(S/)		
046-2014-102059	239 287,10	429 840		14 690,00	41 998,69		41 998,69
046-2014-102063	733 634,00	1 665 760		45 052,00	128 861,84		128 861,84
046-2014-102066	1 189 961,16	1 775 941		72 926,00	209 959,35		209 959,35
046-2014-102064	1 185 856,78	1 847 093		72 643,00	209 225,60		209 225,60
046-2014-001195	1 729 736,68	2 412 755		106 223,00	306 161,47		306 161,47
046-2014-001217	745 542,68	1 712 594	1 423 778	45 605,00	131 879,99	46 949,76	84 930,23
Totales	**5 824 018,40**	**9 843 983**	**1 423 778**	**357 139,00**	**1 028 086,94**	**46 949,76**	**981 137,18**

Que de la revisión de las mencionadas solicitudes de restitución de derechos arancelarios (fojas 1064 a 1122), se observa que tienen su origen en las exportaciones realizadas por la recurrente del producto uva de mesa fresca refrigerada en el ejercicio 2014, por las cuales la Administración consideró que correspondía realizar la reversión o extorno del costo registrado, por lo que al determinarse un menor costo de ventas genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, procediendo a reparar el Ad Valorem por el importe de S/ 981 137,00, que resulta de la diferencia entre el total registrado por concepto de Ad Valorem y el Ad Valorem de Productos en Stock al 31 de diciembre de 2014 (S/ 1 028 086,94 – S/ 46 949,76), tal como se detalla en el cuadro precedente.

Que conforme se ha indicado precedentemente, a diferencia de lo considerado por la Administración a efecto de sustentar su reparo, este Tribunal ha señalado que los recursos obtenidos a través del Drawback no representan de manera concreta y cierta la restitución de los derechos arancelarios, sino más bien la transferencia de recursos financieros por parte del Estado dispuesta por el legislador con el objeto de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, de modo que su percepción no genera la obligación por parte del beneficiario de extornar del costo de producción ni de ventas el importe que corresponde al Drawback.

Que, en consecuencia, no resulta correcto interpretar que cuando el contribuyente obtiene la restitución de los derechos arancelarios debe excluir del costo de ventas de los bienes vendidos dichos derechos restituidos[8], por lo que no correspondía que la Administración adicionara a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, importe alguno por concepto de los derechos arancelarios pagados por las importaciones que fueron incluidos en el costo computable de las operaciones de la recurrente y posteriormente restituidos, por lo que procede levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse levantado el citado reparo no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los alegatos de la recurrente dirigidos a cuestionar dicho reparo.

Reparo por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014

Que de la revisión de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 4841 a 4893 y 4895) se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta

[8] Criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 20790-1-2012, 02462-3-2017, 09570-3-2017, 04965-3-2019 y 02142-5-2022, entre otras.

del ejercicio 2014, por el importe de S/ 1 827 983,00, por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014, producto de la aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, y citando como base legal los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° notificado el 10 de junio de 2016 (fojas 4516 a 4532), la Administración señaló que luego de identificar los ingresos de la recurrente, así como los costos atribuidos a estos, diferenciando las rentas gravadas y las rentas inafectas resultantes que fluyen de la contabilidad, conforme detalla en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento, precisando que aquella no registra rentas exoneradas, observó que registra gastos comunes a las rentas gravadas y a las rentas inafectas, sobre los cuales se debe aplicar el procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en vista que de la contabilidad no fluye la identificación o imputación directa a rentas gravadas o inafectas. Agrega que los gastos comunes ascienden a S/ 28 311 201,00, sobre los cuales aplicó el porcentaje establecido según el citado procedimiento y determinó que el gasto inherente a la renta gravada asciende a S/ 25 989 719,00, y por diferencia se obtuvo la parte de gastos comunes inherente a la renta inafecta, precisando que en aplicación de dicho procedimiento se determinó un reparo de S/ 2 321 482,00 por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014, tal como se detalla en el aludido Anexo N° 2. Por lo tanto, considerando que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2014 presentada el 8 de julio de 2015 mediante PDT 692 N° la recurrente solo adicionó por dicho concepto el importe de S/ 491,00 (foja 4235), tal como se indica en el Anexo N° 2.1 del mencionado requerimiento, le solicitó sustentar la diferencia neta de S/ 2 320 991,00.

Que en respuesta al Requerimiento N° el 1 de julio de 2016 la recurrente presentó un escrito (fojas 1908 a 1927), en el que señaló que los ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta por el importe de S/ 4 499 979,00 fueron provisionados, pero no recibió dicho importe, por lo que aplicar la prorrata y generar pago de tributos afectaría su capacidad contributiva. Además, en respuesta al mismo requerimiento, el 12 de julio de 2016 la recurrente presentó un escrito (fojas 3102 a 3116), en el que señaló que presentó información que sustenta la utilización del método directo, como es el recibo por honorarios de por S/ 494,50 por concepto de trámite para la recuperación del Drawback, así como copia del cheque emitido por el pago de dicho servicio, precisando que a pesar de haber presentado información adicional que demuestra que identificó los gastos inherentes a las rentas gravadas y no gravadas la Administración ha utilizado el método indirecto, tal como se aprecia en el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento, no habiendo explicado las razones por las cuales aplicó dicho método indirecto ni sustentado cómo los gastos administrativos y de ventas tuvieron incidencia en la generación de las rentas no gravadas.

Que adicionalmente, indicó que al ser el Drawback un subsidio no debe considerarse como renta ni aplicarse lo señalado en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo en cuenta lo señalado por el Tribunal Fiscal respecto a los gastos considerados para la aplicación de la prorrata, precisando que según el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento la Administración consideró dentro de los gastos comunes a los gastos de venta y gastos de administración, menos los gastos directamente vinculados con el Drawback, así como los gastos financieros sin considerar la diferencia de cambio, y los gastos diversos y adiciones que afectaron al gasto. Además, precisó que la Administración consideró dentro de los gastos comunes a los gastos financieros con neteo de diferencia de cambio, pese a que el Tribunal Fiscal ha indicado que para el caso de los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , notificado el 24 de octubre de 2016 (fojas 4488 a 4515), la Administración señaló que luego de la evaluación de lo argumentado por la recurrente procedió a ajustar el importe de gastos comunes conforme se detalla en el Anexo N° 2 de dicho resultado, en el que especificó que los gastos comunes ascienden a S/ 22 298 817,00 y sobre ellos se aplica el porcentaje establecido según el procedimiento del inciso p) del referido artículo 21 para determinar que el gasto inherente a la renta gravada asciende a S/ 20 470 343,00, y que por diferencia se obtiene la parte de gastos comunes inherentes a la renta inafecta.

Que, en consecuencia, se aprecia que la Administración determinó un reparo por S/ 1 828 474,00 con relación a los gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014, en aplicación del método indirecto previsto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta[9], y considerando que solo adicionó por gastos del Drawback el importe de S/ 491,00 (PDT 692 N°), tal como se observa en el Anexo N° 2.1 del mencionado requerimiento (foja 4483), la diferencia neta de S/ 1 827 983,00 se adicionó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° , notificado el 15 de diciembre de 2016 (fojas 4421 a 4431), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones detectadas en la fiscalización, a fin que presente los escritos que estime pertinentes y la documentación sustentatoria que respalde los mismos con relación a, entre otros, el reparo por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014 producto de la aplicación de inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 3889 a 3896), en el que señaló que respecto del monto resultante de aplicar el 5% (modificado al 4% a partir del 1 de enero de 2015), para la restitución del Drawback, efectuó la provisión correspondiente en el ejercicio 2014 (foja 3891).

Que a través del Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , notificado el 24 de octubre de 2016 (fojas 4405 a 4420), la Administración señaló que en vista que la recurrente no indicó argumentos adicionales, mantiene el reparo por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014 por S/ 1 827 983,00, en aplicación del procedimiento del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme se señaló en el 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 N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo 37, señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo, entre otros.

Que el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF[10], aplicable al caso de autos, señala que a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas y en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que en las Resoluciones N° 01869-1-2006 y 05979-2-2004, entre otras, se ha establecido que la figura jurídica de la "inafectación" debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y por ende no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

---

[9] En efecto, la Administración señaló que identificó los ingresos y los costos atribuidos a estos, diferenciando entre las rentas gravadas de las rentas inafectas, para establecer el porcentaje de prorrata, conforme con el Anexo N° 2 adjunto al mencionado resultado de requerimiento; en vista que de la contabilidad no fluye la identificación directa o la imputación directa de los gastos a rentas gravadas o a rentas inafectas.

[10] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de febrero de 2003.

Que en la Resolución N° 17626-2-2013 se ha señalado que conforme con la Resolución N° 3205-4-2005 los ingresos obtenidos como producto de Drawback se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que se consideraran para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Que respecto del cálculo del gasto debe indicarse que en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, su deducción se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto), siendo que los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que conforme con lo señalado y de las normas antes glosadas se advierte que, a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos a fin de establecer qué gastos califican como destinados exclusivamente a rentas gravadas y a rentas exoneradas, y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes, y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.

Que este Tribunal a través de la Resolución N° 06083-3-2003 ha indicado que, ante la falta de sustento del procedimiento utilizado por la recurrente, correspondía aplicar el segundo de los procedimientos previstos en la norma antes anotada (método indirecto), para establecer el monto de los gastos comunes que van a ser imputados a la generación de rentas exoneradas.

Que además, debe tenerse en cuenta que en las Resoluciones N° 04721-4-2007, 21422-1-2011 y 09442-4-2016 este Tribunal ha establecido que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que de acuerdo con los Anexos N° 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4483 a 4487) la Administración a efectos de efectuar el presente reparo consideró el método indirecto al no haber efectuado la recurrente el cálculo de la prorrata para establecer los gastos correspondientes al ingreso por Drawback, según el detalle de los cuadros siguientes:

Cuadro N° 1

Concepto	Importe S/
Renta Bruta Gravada	39 394 543,00
Renta Bruta Exonerada	0,00
Renta Bruta Inafecta (**Drawback = S/ 3 518 842,00**)	3 518 842,00
Total de Renta Bruta Gravada, Inafecta y Exonerada	**42 913 385,00**
Porcentaje: Renta Bruta Gravada x 100 / =	

Renta Bruta Gravada + Renta Exonerada + Renta Inafecta S/ 39 394 543,00 x 100 = S/ 42 913 385,00	91,80%
Reparo: Gasto inherente a renta exonerada e inafecta = S/ 22 298 817,00 - S/ 20 470 343,00 Adición efectuada por la recurrente Gasto inherente a renta exonerada e inafecta	1 828 474,00 -491,00 **1 827 983,00**

Cuadro N° 2: Determinación del porcentaje de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas

Concepto	S/
Gastos comunes, determinados por la Administración como resultado de considerar el total de gastos declarados por la recurrente (incluidos los gastos de ventas, administración, financieros y diversos), por el total de S/ 22 715 013,00, al cual le dedujo las Adiciones que afectaron al gasto, por el importe de S/ 416 196,00, según su Declaración Jurada Anual Formulario 692 N° 0750623294: - Gastos con boletas de venta - Gastos sin sustento - Responsabilidad social - Donaciones - IGV - Drawback - Intereses - Otros gastos reparables - Intereses presuntos - Ajustes de precios de transferencia	22 298 817,00
Gastos inherentes a Rentas Gravadas S/ 22 298 817,00 x 91,80%	20 470 343,00
Reparo: Gastos inherentes a Rentas Inafectas S/ 22 298 817,00 – S/ 20 470 343,00	**1 828 474,00**

Que de la documentación presentada por la recurrente no se aprecia que haya acreditado la utilización del método directo previsto en el inciso p) del artículo 21 antes glosado, es decir, no ha sustentado qué gastos se encontraban directamente vinculados a la generación de rentas gravadas y no gravadas, toda vez que no ha realizado un análisis detallado de los gastos, ni presentado documentación que lo sustente.

Que en tal sentido, la recurrente no ha demostrado vinculación directa entre los gastos considerados a efecto de sustentar el indicado método, no existiendo evidencia alguna que permita verificar a partir de la información contable consignada en sus registros, la asociación de los gastos con alguna renta gravada o exonerada o ambas a la vez, por lo que resultaba procedente que la Administración aplique el método indirecto.

Que de otro lado, tal como se ha indicado precedentemente, los ingresos obtenidos como producto del acogimiento al régimen aduanero de Drawback se encuentran inafectos para el Impuesto a la Renta y, en consecuencia, resultaba correcto que la Administración los considere para determinar el porcentaje a

aplicar a los gastos comunes[11], siguiendo el segundo método previsto por el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, se aprecia del Cuadro N° 1 precedente, que la Administración consideró como renta bruta inafecta el importe de S/ 3 518 842,00 (S/ 4 499 979,00 – S/ 981, 137,00), al haber deducido del importe de S/ 4 499 979,00 considerado por la recurrente como renta inafecta en su declaración jurada anual del ejercicio fiscalizado, el importe de S/ 981 137,00 por concepto de Ad Valorem de productos utilizados en la producción y vendidos, no obstante que en el cálculo del referido porcentaje a aplicar debió considerar la totalidad de los ingresos obtenidos por Drawback que fueron provisionados en su contabilidad y considerados como inafectos en la declaración jurada anual, es decir, el importe de S/ 4 499 979,00, y no una parte de dichos ingresos, por lo que este extremo del procedimiento no se encuentra ajustado a ley.

Que asimismo, se observa del mencionado Cuadro N° 2, que la Administración determinó como gastos comunes el total de gastos declarados por la recurrente[12] (foja 4484), los cuales según se verifica de la citada declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (fojas 4787 a 4791) comprende los siguientes conceptos:

Cuadro N° 3 Gastos comunes según fiscalización

Conceptos	Importes S/
Gastos de Ventas	8 170 404,00
Gastos de Administración	4 335 509,00
Gastos Financieros S/ 16 520 714,00 (declarado) – S/ 9 450 767,00 (diferencia de cambio) = S/ 7 069 947,00	7 069 947,00
Gastos Diversos	3 139 153,00
TOTAL DE GASTOS	**22 715 013,00**
Adiciones que afectaron a gastos Según Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 0822160000730	-416 196,00
TOTAL DE GASTOS COMUNES	**22 298 817,00**

Que, según lo expuesto, se observa que la Administración ha calificado como "gastos comunes" a los gastos administrativos, gastos de ventas y gastos diversos; sin embargo, de lo actuado no se advierte que haya explicado ni sustentado las razones por las que tales gastos tendrían incidencia en la generación de las rentas exoneradas o inafectas, pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas o inafectas, criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06083-3-2003, 1070-3-2013 y 15081-1-2013, o en todo caso, excluirlos de la categoría de "gastos comunes", lo que no realizó.

Que, asimismo, respecto a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, tal como se indicó en las Resoluciones N° 04721-4-2007 y 21422-1-2011, antes citadas, por lo que se aprecia que la Administración ha considerado de manera indebida a los gastos financieros a efectos de la prorrata de gastos analizada.

Que en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en el extremo de la determinación de los gastos comunes, a efecto que la Administración realice un nuevo cálculo conforme con lo señalado.

---

[11] Porcentaje = Renta bruta gravada / Total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

[12] Al que sólo dedujo el importe de S/ 416 196,00 correspondiente a las adiciones que afectaron a los gastos, según su Declaración Jurada Anual Formulario 692 N° que comprende: gastos con boletas de ventas, gastos sin sustento, responsabilidad social, movilidad exceso tributario, donaciones, IGV, Drawback, intereses, otros gastos reparables, intereses presuntos, y ajustes de precios de transferencias.

Que estando lo expuesto, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente respecto del presente reparo.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 4899 y 4900) fue emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoria, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente.

Que la Nota 21 de la mencionada tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 12988-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, 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° Código Tributario.

Que la citada resolución de multa se aprecia que fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustenta en las observaciones efectuadas a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidas en la Resolución de Determinación N° por los conceptos de intereses presuntos de préstamos otorgados a los socios por S/ 6 972,47, por intereses presuntos de préstamos otorgados a terceros por S/ 12 318,88, por intereses presuntos de préstamos otorgados a empresas vinculadas por S/ 17 137,33, Factura N° que fue anotada en el Registro de Ventas por S/ 0,00 pese a que dicha factura fue emitida por US$ 22 440,00 (S/ 65 704,32), Facturas N° cuyo emisor se encontraba como no habido por S/ 8 906,00; observaciones que fueron aceptadas por la recurrente con la presentación de la declaración rectificatoria mediante Formulario PDT 692 N° de 20 de diciembre de 2016 (fojas 4787 a 4791); así como los reparos efectuados en dicha fiscalización por los conceptos de importe restituido de los tributos cargados inicialmente al costo de adquisición de las existencias que debe ser revertido por S/ 981 137,00 y por gastos comunes inherentes a la renta inafecta del ejercicio 2014, producto de la aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta por S/ 1 827 963,00, reparos que han sido revocados en esta instancia, habiéndose consignado en el Anexo a la citada resolución de multa, como monto total de los reparos efectuados en fiscalización, la suma de S/ 2 920 159,00 (foja 4899).

Que, sin embargo, se aprecia del Anexo al indicado valor que la Administración determina la multa considerando el monto de adiciones consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del

ejercicio 2014 Formulario PDT 692 N° (foja 4249) y toda vez que de acuerdo con el pronunciamiento emitido en la presente instancia la Administración deberá reliquidar la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 tomando en cuenta lo declarado por la recurrente en la casilla 103 adiciones de su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 Formulario PDT 692 N° (foja 4789/reverso), por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, correspondiendo revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar la sanción en función al pronunciamiento emitido en la presente resolución.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración se ha limitado a transcribir lo que se encuentra contemplado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sin haber precisado en cuál de los supuestos prescritos ha incurrido su representada, además no ha cumplido con indicar cuáles son las cifras o datos falsos, o en todo caso las circunstancias que se han omitido en la declaración, lo que quebranta lo dispuesto en el artículo 103 del citado Código, por lo tanto, se ha vulnerado la debida motivación de los actos administrativos, debe indicarse que de la información consignada en la Resolución de Multa N° y su Anexo N° 1 (fojas 4899 y 4900) se observa que se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y hace referencia al monto sobre el que se calcula la multa, por lo que no se evidencia la falta de motivación que señala la recurrente ni se ha vulnerado su derecho de defensa, más aún cuando ha hecho uso de los medios impugnativos que contemplan las normas tributarias para el procedimiento contencioso tributario, por lo que se encuentra debidamente motivada y, en consecuencia, carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto; cuestión distinta es que la Administración tenga una posición diferente a la de la recurrente respecto a la infracción formulada durante la fiscalización o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo cual no constituye causal que acarree su nulidad; por lo tanto, en la emisión de la resolución de multa impugnada no se verifica la falta de motivación ni la ocurrencia de algún vicio de nulidad, por lo que no resulta amparable la nulidad invocada por la recurrente.

Con las vocales Amico de las Casas y Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente el vocal Flores Pinto.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Determinación N° en el extremo de los reparos por intereses presuntos de préstamos otorgados a socios, de préstamos otorgados a terceros y de préstamos otorgados a empresas vinculadas y respecto de las Facturas N° aceptados por la recurrente mediante declaración jurada rectificatoria, y **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 7 de agosto de 2017, en el extremo que se pronuncia sobre dichos reparos.

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 7 de agosto de 2017, en el extremo referido a los reparos por reversión del costo de ventas por restitución de derechos arancelarios y por gastos comunes producto de la aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y en el extremo de la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario para que se efectúe la reliquidación indicada, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

AMICO DE LAS CASAS	VILLANUEVA AZNARÁN	FLORES PINTO
VOCAL PRESIDENTE	VOCAL	VOCAL

Rodriguez López
Secretaria Relatora
FP/RL/HC/spb

Nota: Documento firmado digitalmente