



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/05/2021
18:31:56 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

EXPEDIENTE N° : 4905-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : 21 de mayo de 2021

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] emitida el 31 de enero de 2014 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación [redacted] y [redacted], giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 e intereses devengados de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de mayo, junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2010, respectivamente, así como contra las Resoluciones de Multa N° [redacted] a [redacted] emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente en cuanto al reparo sobre ingresos devengados en el ejercicio 2010 por S/ 881 431,00, señala que la cancelación del precio acordado por la venta de vehículos y camionetas, la realización de trámites para la obtención de la tarjeta de propiedad y la inscripción de los vehículos en los Registros Públicos, no generan la transferencia de propiedad vehicular y, menos aún en la modalidad de "constituto posesorio". Agrega que de la lectura del artículo 947 del Código Civil se aprecia que solo la tradición, sea real o ficta, constituye el único medio para transferir la propiedad mobiliaria, no encontrándose ninguna norma legal aplicable a los vehículos que considere otro momento o disposición legal diferente a la tradición, y que no es posible admitir que con la inscripción de los vehículos en el Registro de Propiedad Vehicular se transfiera la propiedad, debido a que el Reglamento de Inscripciones del Registro de Propiedad Vehicular ha sido creado como un instrumento normativo inferior a la Ley.

Que además, sostiene que el denominado "constituto posesorio" requiere de un título distinto al contrato obligatorio para transferir la propiedad de los bienes muebles y que en su caso no ha existido un título distinto al contrato de compraventa que haya originado la intervención del título posesorio. Añade que en la etapa de fiscalización la Administración Tributaria no demostró la existencia de un título distinto al contrato de compraventa de vehículos, a través del cual se produzca la intervención del título posesorio, y que la Administración subsanó la referida omisión con la emisión de las resoluciones impugnadas, en las cuales indicó que el título distinto a la compraventa era un mandato con representación.

Que refiere que los trámites de inscripción de vehículos en el Registro de la Propiedad Vehicular y de obtención de tarjetas de propiedad vehicular y placas son términos y condiciones de la compraventa de vehículos; que admitir que las labores realizadas por los Gestores Autorizados de Trámites producen una tradición ficta en la modalidad de "constituto posesorio" significa desconocer el fundamento de la propia institución alegada, siendo que la justificación del "constituto posesorio" es evitar que se produzca una doble tradición; y que en el ejercicio 2010 no se transfirieron al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo, derivado de la propiedad de vehículos, sino que por el contrario de acuerdo con las normas contables y al Código Civil eran de la compañía hasta la fecha de la transferencia de la propiedad. Cita las Resoluciones N° 1067-4-97, 1089-4-97, 1954-3-2002, 0198-1-2003, 3557-2-2004 y 12214-4-2007.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CÁBELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/05/2021 16:21:35
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI Claudia
Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/05/2021 16:48:19 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/05/2021 16:39:15
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que añade que en virtud del artículo 1567 del Código Civil, disposición que regula la teoría del riesgo aplicable a los contratos de compraventa de bienes muebles, los riesgos significativos derivados de la propiedad de los vehículos y camiones no se transfirieron a los compradores en el ejercicio 2010; y que estos no contaban con los beneficios derivados del derecho de propiedad de los vehículos en el ejercicio 2010 debido, principalmente, a que no se les entregaron los referidos bienes.

Que refiere en cuanto al reparo al gasto por honorarios no sustentados por S/ 9 410,00 que corresponde a un pago efectuado a por servicios profesionales prestado para la regularización física y legal del vehículo con placa de rodaje , pues el mencionado vehículo fue capturado por la Policía Nacional del Perú en perjuicio de su propietaria. Agrega que en su calidad de vendedora del vehículo debía dar solución al problema antes indicado y levantar la orden de captura contra el vehículo, y es por ello que contrató los servicios de un experto para que desarchivase el expediente en el Poder Judicial, siendo que tal persona logró desarchivar el expediente judicial y que se dejara sin efecto la orden de captura del vehículo. Por consiguiente, considera que dicho gasto sería deducible atendiendo a que al asegurar el cumplimiento de compromisos contractuales previamente asumidos, cumple con el requisito de mantener la fuente productora de renta, pues el comprador lo podría demandar por daños y perjuicios, y cita al respecto las Resoluciones N° 710-2-99, 1275-5-2004, 4807-1-2006, 753-3-1999 y 261-1-2007.

Que afirma sobre el reparo por gastos de promoción no acreditados por S/ 93 904,00 que la materia controvertida en este extremo consiste en determinar si la adquisición de portaseguros de aros, portadocumentos con logo, gorros, canguros, toallas y franelas constituyen gastos de promoción o representación deducibles para efectos de la determinación de la renta neta. Añade que tales productos constituyen gastos destinados a presentar su imagen, entregando por ello obsequios a clientes como parte de ciertos servicios que brinda; y que en aplicación del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, queda claro que son gastos de representación y no de publicidad.

Que indica que para deducir como gastos las erogaciones por artículos promocionales presentó comprobantes de pago y documentación adicional y que en relación al cumplimiento del principio de causalidad explicó que efectuó erogaciones con fines promocionales con ocasión de las atenciones a los vehículos que son llevados para reparación y mantenimiento. Asimismo, señala que no se ha tomado en cuenta el principio de razonabilidad regulado en el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, el principio de proporcionalidad y de legalidad, así como los alcances de la función y finalidad de la prueba, dado que la Administración no valoró las pruebas que aportó, ni motivó porque no le causaron convicción.

Que respecto de las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta, se remite a sus argumentos que sustentan la improcedencia del reparo efectuado por la Administración.

Que respecto de las resoluciones de multa impugnadas, menciona que estas se sustentan en los reparos contenidos en las resoluciones de determinación impugnadas y que se debe tener en cuenta la Carta N°

Que mediante escrito de 30 de noviembre de 2018 (folios 4472 a 4482) solicita que, en el supuesto negado que se confirme la resolución apelada, se ordene la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso, en aplicación de las Sentencias emitida por el Tribunal Constitucional recaída en los Expedientes N° 04082-12-PA/TC y 04532-2013-PA/TC.

Que mediante escrito de 17 de abril de 2019 (folios 4484 a 4496) reitera sus argumentos con relación al reparo por ingresos devengados en el ejercicio gravable 2010 y solicita se tenga presente al momento de resolver el presente recurso la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01322-4-2019.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos expuestos en su recurso de apelación y agrega que se tenga en cuenta las Resoluciones N° 01322-4-2019 y 02412-4-2019.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización a la recurrente, efectuó observaciones a la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2010 por gastos de auditoría externa no devengados, gastos que debieron ser activados, participación en utilidades no pagadas y pagadas después del vencimiento de la Declaración Jurada, diferencia en el costo de ventas, cobranza dudosa no acreditada, deducción no acreditada y gastos de auditoría externa no devengados (los cuales fueron aceptados en etapa de fiscalización), así como reparos por ingresos devengados en dicho ejercicio, gastos de promoción no acreditados y por honorarios no sustentados fehacientemente. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos la Administración reitera que se tenga en cuenta los argumentos expuestos en la resolución apelada.

Que en el presente caso, mediante Carta N° (folio 3795) y Requerimiento N° (folios 3780 a 3782), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, como consecuencia del cual formuló reparos¹, por ingresos devengados en el ejercicio 2010, gastos de promoción no acreditados y honorarios no sustentados, así como a la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2010², emitiendo las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° a giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, corresponde analizar si el reparo efectuado, así como las sanciones impuestas se encuentran conforme a ley.

Resolución de Determinación N°

Reparos sobre ingresos devengados en el ejercicio 2010

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 4127, 4128 y 4102 a 4119), la Administración formuló reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010 por el monto de S/ 881 431,00, al considerar que los ingresos por ventas de vehículos y motos se devengo en dicho ejercicio, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° y , señalando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18, entre otras disposiciones.

¹ La Administración también efectuó observaciones a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos de auditoría externa no devengados, gastos que debieron ser activados, participación de utilidades no pagadas y pagadas después del vencimiento de la declaración jurada, diferencia en el costo de ventas, cobranza dudosa no acreditada, deducción no acreditada y gastos de auditoría externa no devengados, los cuales fueron aceptados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, al presentar declaración jurada rectificatoria mediante Formulario 688 N° (folio 4127).

² Respecto de los pagos a cuenta del ejercicio 2010, la recurrente aceptó parcialmente los reparos efectuados por la Administración por modificación de coeficientes y diferencia en cuentas de la clase 7, y presentó declaración jurada mediante Formulario PDT 621 N° en la que incluye el reparo por diferencia en cuentas de la clase 7. La recurrente únicamente impugna los pagos a cuenta de mayo, junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2010, en cuanto al reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3227), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito, con la base legal correspondiente y la documentación sustentatoria, el motivo por el cual al 31 de diciembre de 2010 mantiene saldo en la cuenta contable 49 - Ganancias e intereses diferidos, para lo cual debía presentar los asientos contables, los comprobantes de pago, las guías de salida de almacén, las guías de remisión o entrega al cliente, las cancelaciones de los clientes, el análisis de los costos diferidos relacionados con la ganancia diferida y otros documentos de fecha cierta que considere pertinente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó escrito de 21 de setiembre de 2012 (folios 3193 a 3198), en el cual señaló que los ingresos obtenidos por la venta de vehículos se encuentran devengados en el ejercicio 2011, pues en esta oportunidad los bienes fueron entregados a los clientes, en aplicación del inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen y la NIC 18, que señala que un ingreso se reconoce cuando se haya transferido al comprador los riesgos y beneficios de los bienes.

Que mediante Punto 2 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3208 a 3218), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que presentó files por cada vehículo vendido, en los que incluyeron comprobantes de pago, tarjetas de propiedad, guías de remisión, propuesta de venta, copia de depósitos bancarios, notas de abono, recibos de ingreso y documentación con los clientes. Asimismo, señaló que en el caso de la venta de motos, solo exhibió guías de remisión y tarjetas de propiedad.

Que señaló que en base a la documentación presentada se acredita que las tarjetas de propiedad de los vehículos han sido expedidas en el ejercicio 2010 por la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP, con lo que se acredita fehacientemente la transferencia de la titularidad legal, y en consecuencia, los riesgos y beneficios de la propiedad en la venta de los vehículos a sus clientes. Asimismo, indicó que las ventas realizadas por la recurrente, se efectuaron generalmente al contado, dado que los compradores de los bienes recurrían a financiamientos bancarios, por lo que considera que los ingresos generados por tales ventas deben ser reconocidos en el ejercicio 2010, de conformidad con el artículo 1583 del Código Civil, que señala que el comprador adquiere automáticamente el derecho de propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3481 a 3484), la Administración solicitó a la recurrente que presentara su descargo correspondiente, entre otros, al reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010 detallado en el Anexo 2 del referido requerimiento (folio 3480).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 18 de marzo de 2013 (folios 3429 a 3436), respecto del reparo antes indicado, señalando que en el ejercicio 2011 se transfirieron los riesgos y beneficios derivados de la propiedad de los vehículos vendidos, y no en el ejercicio 2010 como lo argumenta la Administración, tomando en cuenta el reconocimiento de ingresos en la venta de bienes desarrollado en la NIC 18. Agrega que de conformidad con el artículo 947 del Código Civil, la transferencia de la propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, entendiéndose como tal la entrega efectiva de los bienes a la persona que será su propietario. Cita las Resoluciones N° 1067-4-97, 1089-4-97, 1954-3-2002, 0198-1-2003, 3557-2-2004 y 12214-4-2007.

Que mediante Punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3451 a 3462), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que esta presentó copia del lineamiento denominado “Sistema Integral de Identificación Vehicular (SIIV)”, diapositivas en 24 folios y un cuadro anexo referido a la cuenta contable 49, en la que incluyó número de placa, fecha de solicitud de placa, fecha de entrega de placas y hologramas; y que de la evaluación en conjunto de la documentación presentada concluye que los ingresos por la venta de vehículos deben reconocerse en el ejercicio 2010 para el Impuesto a la Renta y pagos a cuenta de dicho impuesto, dado que con la



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

inscripción ante la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos –SUNARP, que se efectuó durante el ejercicio 2010, se transfirió la propiedad de los mismos a los clientes, según lo señalado en la NIC 18.

Que mediante el Punto 1 al Requerimiento N° (folios 3672 a 3683), la Administración señala que no todos los files de venta de vehículos contienen la información para la realización del trámite de inscripción ante los Registros Públicos, por lo que solicita exhibir, entre otros: solicitud de inscripción de título; carta declaración; Anexo 1 – Ampliación de formato de inmatriculaciones (segunda hoja) Tipo o Uso de Vehículo; carta poder (Ley 25035 y su reglamento), carta poder autorizando la recepción de la Declaración Vehicular, formato de inmatriculación (primera inscripción), Declaración Jurada, de ser el caso, comprobantes de pago, cancelaciones según detalle del Anexo N° 3 del referido requerimiento (folios 3663 a 3664).

Que mediante Punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3643 a 3655), la Administración señala que la recurrente presentó parcialmente la información solicitada y concluye que aquella se encarga de realizar los trámites de inmatriculación de los vehículos vendidos previa autorización de los clientes, constituyendo el inicio del referido trámite evidencia de la transferencia de propiedad, por lo que los ingresos por la venta de los vehículos deben reconocerse en el ejercicio 2010, dado que la transferencia de propiedad de los mismos fue antes de su inscripción en Registros Públicos, esto es, con la autorización por parte de los clientes para que en su representación procedan a realizar el inicio del proceso de inscripción ante la SUNARP, en aplicación de la NIC 18, los artículos 901, 902 y 947 del Código Civil, las Resoluciones N° 863-2008-SUNARP TRL, 80-2005-SUNARP TR-L y 087-2004-SUNARP/SN.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3733 a 3737), la Administración solicitó a la recurrente que presentara su descargo correspondiente al reparo indicado anteriormente, según detalle del Anexo 2 del citado requerimiento (folio 3732).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó escrito de 18 de junio de 2013 (folios 3685 a 3698), en el que señala que los ingresos obtenidos por la venta de vehículos se devengaron en el ejercicio 2011, dado que en el referido ejercicio los vehículos fueron entregados a los clientes, transfiriéndose con ello su propiedad, y en consecuencia, los riesgos y beneficios inherentes.

Que mediante Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3700 a 3730), la Administración concluye que los ingresos de la venta de vehículos se devengaron en el ejercicio 2010 para efectos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, dado que la transferencia de los vehículos se produjo antes de la inscripción en Registros Públicos, esto es, con la autorización por parte de los clientes para que los gestores autorizados de la recurrente en su representación procedan a iniciar el proceso de inscripción ante la SUNARP, en aplicación de la NIC 18. Además, señala que en este caso la recurrente vendió los vehículos a terceros compradores, y por disposición unilateral de estos últimos, materializado a través de un poder, no recibe el bien transferido sino que permanece como poseedor inmediato hasta la culminación de los actos jurídicos encomendados, esto es, la posesión del vehículo por parte de la recurrente la ejerce solo en calidad de tenedor del bien, que la transferencia de propiedad de un vehículo se efectúa no solo con la entrega real o desplazamiento del bien, sino también con la tradición ficta en cualquiera de sus modalidades; y que la recurrente no conserva los riesgos ni ventajas asociados a la propiedad, dado que al momento de la venta del vehículo recibió la totalidad del precio pactado, por lo que la venta y el pago del precio no se encuentran condicionados a ninguna circunstancia posterior.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que según lo expuesto, corresponde determinar si los ingresos observados por las ventas de vehículos y motos realizadas por la recurrente, se devengaron en el ejercicio 2010.

Que el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29306³, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengado a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al respecto, el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros indica que los estados financieros se preparan sobre la base del devengado, según la cual los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo u otro equivalente al efectivo, debiendo registrarse en los libros contables y presentarse en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 18 señala en su párrafo 14 que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; (b) La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; (c) El importe de los ingresos puede medirse con fiabilidad; (d) Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Que el párrafo 15 de la NIC 18 indica que el proceso de evaluación de cuándo una empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción; asimismo, los párrafos 16 y 17 de la misma NIC mencionan que si la empresa retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y, por tanto, no se reconocerán los ingresos; en cambio, si una entidad conserva solo una parte insignificante de los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad, la transacción es una venta y, por tanto, se procederá a reconocer los ingresos.

Que según lo expuesto, y siguiendo el análisis de la Resolución N° 0604-5-2001, conforme con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos son computables en el ejercicio en que se adquiere el derecho a recibirlos y, de acuerdo con la NIC 18, los ingresos de la venta de bienes deben reconocerse cuando, entre otros requisitos, la empresa haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de la propiedad de los bienes, lo que requiere un examen de cada transacción en particular.

Que de autos se aprecia que la recurrente presentó documentos, tales como facturas, boletas de venta y guías de remisión remitente emitidos a los clientes, vouchers de depósito bancarios, carta poder simples de los clientes con las que autorizaron el trámite de inmatriculación y la firma del formulario de inmatriculación, carta poder autorizando la recepción de la Declaración Vehicular, formato de inmatriculación (primera inscripción), asientos de inscripción registral de los vehículos, tarjetas de propiedad, declaración jurada, propuestas de venta, notas de entrega de los vehículos a los clientes y actas de conformidad de los clientes.

³ Publicada el 17 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que revisada la documentación antes señalada, se aprecia que el proceso de venta de vehículos que efectúa la recurrente a sus clientes se desarrolla de la siguiente manera: Cuando el cliente escoge el vehículo que desea comprar, la recurrente emite una propuesta de venta; el cliente lo reserva con una fracción de pago, una vez cancelado el integró del precio, la recurrente emite el comprobante de pago; esta última recaba del cliente la documentación necesaria para hacer entrega del vehículo como: la carta poder para la firma de formulario de inmatriculación del vehículo ante la SUNARP, la carta poder para el recojo de las placas de rodaje y la carta poder para la declaración del Impuesto al Patrimonio Vehicular ante el SAT; finalmente, una vez concluidos los trámites mencionados y acondicionado el vehículo para su entrega, la recurrente entrega el vehículo al cliente.

Que de lo expuesto se aprecia cómo es que la recurrente y sus clientes celebran y perfeccionan un contrato de compraventa de vehículos; en efecto, según el artículo 1529 del Código Civil, por la compraventa el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este a pagar su precio en dinero.

Que según el proceso de venta descrito, una vez que el cliente paga el íntegro del precio, la recurrente tiene que entregarle el vehículo apto para su circulación, para lo cual tiene que recabar de aquel cierta documentación, como la carta poder para la firma de formulario de inmatriculación del vehículo ante la SUNARP, la carta poder para el recojo de las placas de rodaje y la carta poder para la declaración del Impuesto al Patrimonio Vehicular ante el Servicio de Administración Tributaria - SAT.

Que el artículo 1549 del Código Civil establece como una obligación esencial del vendedor, perfeccionar la transferencia de la propiedad del bien, toda vez que, como se ha señalado en la Resolución N° 12214-4-2007, el contrato de compraventa sobre bienes muebles no genera derechos reales, es decir, no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos.

Que el artículo 947 del citado código señala que la transferencia de propiedad de una cosa mueble determinada se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente; asimismo, el artículo 901 del mismo código establece que la tradición se realiza mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que esta establece.

Que por su parte, los numerales 1 y 2 del artículo 902 del Código Civil disponen que la tradición también se considera realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo (numeral 1) y cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero, caso en el cual la tradición produce efecto en cuanto al tercero solo desde que es comunicada por escrito (numeral 2).

Que como se menciona en la Resolución N° 12214-4-2007, el numeral 1 del artículo 902 del Código Civil, referido a los supuestos de cambio de título posesorio, regula las figuras de la *traditio brevi manu* y el *constituto posesorio*, mientras que el numeral 2 regula otra manifestación de la *traditio brevi manu*, en la que, además del adquirente y transferente, participa un tercer sujeto que se encuentra poseyendo el bien.

Que la misma resolución explica que la *traditio brevi manu* se presenta cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo, pasando de ejercerse una posesión menos plena a ejercerse una posesión plena, existiendo en este caso un cambio sustancial en la naturaleza del título del poseedor, sin que se pierda en algún momento la tenencia física del bien; asimismo, de acuerdo con lo establecido por el numeral 2 del artículo 902 del Código Civil, la *traditio brevi manu* también puede producirse cuando el bien objeto de transferencia se encuentre en posesión de un tercero; por otro lado, el *constituto posesorio* no es otra cosa que la *traditio brevi manu* pero entendida de manera inversa, es decir, aquella tradición mediante la cual una persona que ejerce una posesión plena, pasa a ejercer una posesión menos plena sin que en algún momento se pierda la posesión física del bien, de manera que la tradición opera de manera fingida.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que la Administración sostiene que con la inscripción de los vehículos ante Registros Públicos se evidencia la transferencia de propiedad, dado que el adquirente en calidad de propietario autoriza a los gestores de la recurrente a realizar trámites en nombre suyo, y que por ello se acreditó la transferencia de las ventajas y los riesgos de tipo significativo derivados de la propiedad con dicha autorización, siendo que la recurrente posee los vehículos en calidad de tenedor del bien.

Que de lo indicado se tiene que la tradición que sustenta la Administración es la figura del *constituto posesorio*, la cual implica que el transferente mantenga la posesión del bien vendido pero bajo otro título, es decir, si inicialmente poseía como propietario, ahora poseerá, por ejemplo, en calidad de arrendatario, depositario, usufructuario, etc.

Que al respecto, cabe señalar que en el presente caso no se presenta la figura del *constituto posesorio*, por cuanto no se aprecia que la recurrente, con motivo de las cartas poder suscritas por sus clientes, debía continuar poseyendo los bienes vendidos bajo otro título, pues para ello las partes debieron convenirlo así expresamente, no pudiendo presumirse la intención de las partes.

Que por el contrario, según el proceso de ventas y la documentación presentada, la recurrente mantenía la obligación, como vendedor, de entregar los vehículos aptos para su circulación, para lo cual debía contar con las tarjetas de propiedad y las placas de rodaje, siendo este el motivo de las cartas poder suscritas por los clientes, la de coadyuvar al cumplimiento de esta obligación de la recurrente.

Que debe anotarse que si bien el artículo 1552 del Código Civil dispone como regla general que el bien debe ser entregado inmediatamente después de celebrado el contrato, la misma norma prevé como salvedad la demora resultante de la naturaleza del bien o de pacto distinto, situación que se presenta en este caso, en que la entrega a los clientes debía realizarse cuando los vehículos y motos tuviesen las tarjetas de propiedad y las placas de rodaje, necesarios para su circulación.

Que asimismo, cabe indicar que el hecho que los clientes hubiesen tenido la posibilidad de decidir las cualidades o características de los vehículos solo evidencia el comportamiento que tendría cualquier comprador para elegir el bien que desea adquirir del vendedor, por lo que dicha situación no significa que la recurrente hubiese transferido efectivamente a los clientes la propiedad de los bienes.

Que por lo expuesto, no cabe considerar que al momento de suscribirse las cartas poder por los clientes se produjo la tradición de los vehículos vendidos por cambio de título posesorio, según la figura del *constituto posesorio*, recogida en el numeral 1 del artículo 902 del Código Civil.

Que de otro lado, y de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 12214-4-2007, no corresponde amparar el argumento de la Administración en el sentido que con la emisión de los comprobantes de pago por la venta de los vehículos, quedó acreditada la transferencia de propiedad, toda vez que en dicho momento aún no había operado la tradición de los mencionados bienes muebles.

Que de acuerdo con el artículo 1567 del Código Civil, el riesgo de la pérdida de bienes ciertos, no imputables a los contratantes, pasa al comprador en el momento de su entrega, de manera que cuando ocurre la tradición que implica la transferencia de propiedad de los bienes muebles, según los artículos 901 y 947 del mismo cuerpo de leyes, el vendedor transfiere al comprador los riesgos significativos de la propiedad.

Que siendo así, según el proceso de ventas de la recurrente y la documentación presentada, se concluye que con la entrega física de los vehículos a los clientes, la recurrente transfirió los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, no conservando para sí implicación alguna en la gestión corriente de los mismos, verificándose en dicho momento el cumplimiento del primer y segundo requisitos señalados en el párrafo 14 de la NIC 18 para el reconocimiento de los ingresos provenientes de la venta de los vehículos y motos.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que dado que en la venta de los vehículos bajo análisis, la recurrente efectuó la entrega de bienes en el ejercicio 2011, conforme a las Notas de Entrega y Actas de Conformidad emitidas en el ejercicio 2011, se tiene que en dicho momento se cumplieron los requisitos para el reconocimiento de los ingresos según la NIC 18, por lo que resulta correcto que la recurrente considerara devengados dichos ingresos en el mencionado ejercicio, de conformidad con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; en tal sentido, corresponde levantar el reparo formulado con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010⁴, y en consecuencia, se revoca la apelada en este extremo.

Que estando a lo resuelto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esbozados por la recurrente.

Reparo sobre gastos de promoción no acreditados

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° (folio 4128), se observa que la Administración formuló reparo por gastos de promoción no acreditados por el monto de S/ 93 904,00, amparándose en los Resultados de los Requerimientos N° y , señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Punto 1 al Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 3285), la Administración solicitó información sobre los proveedores de la recurrente, entre ellos, de con RUC N° de enero a diciembre 2010, solicitando a la recurrente que exhibiera comprobantes de pago de compras, medios magnéticos con la relación de comprobantes de pago indicando la cuenta contable en la que estaba contabilizada, documentos que sustenten la forma de cancelación de los comprobantes de pago, contratos e informes por los servicios recibidos, y de corresponder a adquisiciones de bienes, proporcionar la documentación de soporte de ingreso a almacén y destino de los bienes, debiendo precisar la finalidad para la generación de renta gravada.

Que mediante Punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3277 a 3281), la Administración respecto del proveedor con RUC N° señala que la recurrente exhibió facturas de compras, órdenes de compra, comprobantes de egreso y cancelaciones mediante transferencias bancarias, concluyendo que la entrega gratuita de portaseguros de aros, portadocumentos, gorros, canguros, toallas y franelas, según detalle de compras adjunto al Anexo N° 2 del referido resultado de requerimiento (folios 3272 a 3274), constituyen actos de liberalidad, dado que no acreditó la entrega de los referidos bienes a los beneficiarios, citando como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que la recurrente no exhibió memorándums, identificación de los clientes, constancia de entrega de los bienes ni comprobantes de pago por las entregas gratuitas, que permitan verificar si, conjuntamente con la documentación presentada o exhibida, las entregas gratuitas de bienes a sus clientes son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 al Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3481 a 3484), la Administración solicitó a la recurrente que presente su descargo correspondiente al reparo indicado anteriormente, entre otros, detallado en el Anexo 2 del referido requerimiento (folio 3480).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 18 de marzo de 2013 (folios 3437 a 3440), mediante el cual señala que los productos adquiridos al proveedor esto es, portaseguros de aros, portadocumentos con logo, gorros, canguros, toallas y franelas, son obsequios que entrega a sus clientes, y que por consiguiente, representa un gasto deducible que se destina a representar su imagen, señalando como base legal al inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso m) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

⁴ Similar pronunciamiento se ha emitido, entre otras, en las Resoluciones N° 02412-4-2019 y 01322-4-2019.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que mediante Punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3466 a 3472), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y concluye que las adquisiciones con el proveedor , constituyen actos de liberalidad en especie, toda vez que la recurrente no presentó ni exhibió documentación que acreditara la entrega de los referidos bienes a los beneficiarios, citando como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 4038 a 4046), se indica que la recurrente no demostró el destino final de las entregas gratuitas a los beneficiarios, no exhibió documentación interna como memorándum, identificación de clientes, constancia de entrega de bienes, comprobantes de pago por las entregas gratuitas, entre otros documentos que permita la deducibilidad del gasto de promoción contabilizado en la Cuenta 63711020, en ese sentido, las entregas gratuitas de portaseguros de aros, portadocumentos, gorros, canguros, toallas y franelas, constituyen actos de liberalidad.

Que al respecto, cabe señalar que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece 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, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida por dicha ley.

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

Que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que debe analizarse en cada caso en particular, considerando además los criterios de razonabilidad y proporcionalidad y que las operaciones hayan sido efectivamente realizadas por el contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que a fin 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, precisándose en la Resolución N° 20928-4-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario, requiere que exista una relación de causalidad de gastos producidos y la renta generada debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06072-5-2003, se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 04831-9-2012, ha indicado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este 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 en las Resoluciones N° 04549-3-2003 y 07840-3-2010, este Tribunal ha indicado que los gastos de representación no solo deben acreditarse con el comprobante de pago, sino también demostrarse la vinculación con la generación de rentas para aceptar su deducción.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que según se aprecia del expediente de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, materia de autos, la recurrente no presentó memorándum, identificación de clientes, constancia de entrega de bienes, comprobantes de pago por las entregas gratuitas ni cualquier otro documento que acredite la entrega de los referidos bienes objeto de reparo a los beneficiarios y su relación de causalidad con la generación de renta gravada.

Que es pertinente indicar que en el presente caso, la Administración no cuestiona la fehaciencia de la operación, sino el destino de los bienes, reparo que se ampara en el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como lo ha señalado en los Resultados de los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] en el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación [redacted] y en la resolución apelada (folios 3455/reverso a 4357).

Que consecuentemente, la recurrente no ha acreditado el destino de los bienes objeto de reparo y, en consecuencia, la relación entre los referidos gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, conforme lo establece el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo argumentado por la recurrente, en el sentido de los gastos observados corresponden a gastos destinados a representar su imagen, pues constituyen obsequios para sus clientes, cabe señalar que la Administración en ningún momento ha objetado la decisión de la empresa de otorgar obsequios con fines de promoción de ventas, sino que solicitó que la recurrente presentara los medios probatorios que acreditaran la entrega gratuita de portaseguros de aros, portadocumentos con logo, gorros, canguros, toallas y franelas a sus clientes, para que en base a ello a su vez probara la causalidad de dichos gastos.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que demostró el origen y el destino de los bienes materia de reparo y que la Administración no valoró adecuadamente la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, cabe indicar que tal como se advierte en el Punto 1 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 3277 a 3281) y en el Punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 3466 a 3472, la Administración detalla cada uno de los documentos presentados por la recurrente, concluyendo que los mismos no acreditan la entrega de los referidos bienes a los beneficiarios, y en consecuencia, su relación con la generación de renta gravada, por lo que lo alegado carece de sustento.

Reparo por gastos por honorarios no sustentados

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° [redacted] (folio 4128), la Administración formuló reparo por gastos por honorarios no sustentados fehaciemente por el monto de S/ 9 410,00, amparándose en los Resultados de los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37 la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° [redacted] (folio 3371), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito, con la base legal correspondiente y la documentación sustentatoria que acredite la naturaleza, el origen y la necesidad, entre otros, del gasto registrado en la Cuenta 632110999 detallada en el Anexo N° 2 del citado requerimiento.

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 3 de agosto de 2012 (folios 3337 a 3338) en el cual señala que el gasto observado constituye un desembolso realizado por la prestación de servicios por la regularización física y legal del automóvil de placa [redacted] el cual incluía una negociación con el [redacted] que el gasto es causal debido a que el desembolso fue esencial para que el vehículo capturado por la Policía Nacional del Perú (en adelante PNP) fuera liberado y devuelto a su actual propietaria [redacted].



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que mediante Punto 1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3350 a 3351), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente e indicó que esta presentó copia del contrato celebrado con y que tomando en consideración los documentos presentados, no se evidencia la necesidad del gasto ni el motivo por el que la recurrente, asume los gastos de la regularización física y legal del vehículo de placa pues no se evidencia a quién le compra y cuál es la participación de la recurrente respecto de la prenda vehicular con el , por lo que repara el referido gasto, dado que no se demostró la relación de causalidad a fin de establecer la renta de tercera categoría, citando sustento del reparo la base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 3481 a 3484), la Administración solicitó a la recurrente que presentara su descargo correspondiente al reparo indicado anteriormente, detallado en el Anexo 2 del referido requerimiento (folio 3480).

Que en respuesta al citado requerimiento la recurrente presentó el escrito de 18 de marzo de 2013 (folios 3441a 3443), en el que indicó que en el año 1994 la recurrente transfirió el vehículo de placa de rodaje a favor de quienes al no poder asumir el costo del mismo, acordaron devolverlo como dación en pago, y que posteriormente, fue vendido a los esposos libre de gravámenes; sin embargo, este último propietario señaló en el año 2010 que el vehículo fue capturado por la PNP e internado en el depósito por una deuda vigente del anterior propietario con el y que por consiguiente, contrató los servicios de para la regularización física y legal del vehículo de placa de rodaje y ser entregado a su actual propietario.

Que mediante Punto 1 al Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3474 a 3478), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y concluye que no se ha probado que hayan mantenido deuda con la recurrente por el vehículo de placa de rodaje , tampoco que dicho vehículo haya sido devuelto y que posteriormente haya sido vendido a , por lo cual procede a reparar los honorarios de , citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 4046 a 4051), se indica que la recurrente no acreditó la vinculación del gasto por concepto de honorarios por servicios prestados por con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente, tal como establece el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, 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 dicha norma recoge 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 establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio adoptado en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras, el principio de causalidad 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, de acuerdo con la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que en las Resoluciones N° 8634-2-2001 y 09772-3-2016, este Tribunal ha establecido que 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.

Que debe tenerse en cuenta que la Administración no cuestiona la fehaciencia de la los servicios prestados por , sino la causalidad del gasto, al no haberse justificado las razones para dicha contratación.

Que de la documentación que obra en el expediente, se aprecia que durante la etapa de fiscalización, la recurrente presentó copia de Recibo por Honorarios N° emitido por por "gestiones de negociación con el en el proceso seguido por el vehículo contrato de prestación de servicios por regularización física y legal de vehículo de placa Solicitud de Inscripción de Título y Título N° de la Oficina registral de Lima y Callao del vehículo de placa en el que figura como propietaria del 18 de mayo de 2010; Tarjeta de propiedad del vehículo de placa en el que figura como propietario (fecha de propiedad 1 de junio de 1994), Contrato de prenda sobre vehículos automotores celebrado entre el y los clientes Acta de Situación de Vehículo que se pone a disposición de la PNP del 15 de mayo de 2010; reporte de Expediente N° del 35° Juzgado Especializado Civil de Lima, por ejecución de garantías, en el que figura como demandante el y demandados y como acreedor el Certificado de Gravámenes y Cargas de la SUNARP en el que figura como deudor y como titular de dominio registral Reporte de Infocorp relacionado con el señor y Solicitud de inscripción de garantía prendaria sobre el vehículo de placa por parte del (folios 3402 3428).

Que de la evaluación a la documentación antes señalada se aprecia, por un lado, que celebró un contrato de garantía prendaria sobre el vehículo de placa de rodaje en favor del , y que este último inscribió la garantía prendaria ante el Ministerio de Transportes y Comunicaciones Vivienda y Construcción el 28 de noviembre de 1994, quien además en calidad de demandado tuvo un proceso en el poder judicial sobre ejecución de garantías con el referido banco, según reporte de Expediente N° y que era propietaria de dicho vehículo en el año 2010 que mantenía una prenda de transporte a favor del , vehículo que fue capturado por la Policía Nacional del Perú – PNP; por otro lado, se aprecia que la recurrente contrató los servicios de para la regularización física y legal del vehículo de placa de rodaje a fin de realizar el trámite de liberación del vehículo y su entrega a su actual propietaria.

Que sin embargo, no se aprecia que la recurrente haya demostrado que hayan celebrado algún un contrato con ella ni hayan devuelto el vehículo, y que a su vez, siendo propietario del vehículo de placa de rodaje lo haya transferido a en el ejercicio 2010, pues no ha presentado contratos ni comprobantes de pago con dichas personas, ni tampoco pruebas de que el vehículo figuraba en sus almacenes, ni el Kardex que demostrara que fue parte de sus existencias. Por consiguiente, corresponde mantener el reparo por honorarios no sustentados y confirmar la apelada en este extremo.

Que habiéndose levantado el reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010, y mantenido los demás reparos materia de impugnación, corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de la Resolución de Determinación N°



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Resoluciones de Determinación N°

y

Que del Anexos N° 1 y 3 de las Resoluciones de Determinación N°

y

(folios 4206 a 4210), se advierte que la

Administración formuló, entre otros, reparo a las bases de cálculo de los pagos a cuenta de mayo, junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2010, por ingresos devengados en el ejercicio 2010, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N°

y

señalando como base legal el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18, entre otras disposiciones.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se consideran 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 respondan a la costumbre de la plaza.

Que el reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010 materia de grado en este extremo, se sustenta en los mismos fundamentos del reparo contenido en la Resolución de Determinación N°

emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, el cual ha sido levantado en esta instancia, por lo que corresponde el mismo pronunciamiento respecto de las Resoluciones de Determinación N°

y

debiendo la Administración proceder a la reliquidación de dichos valores.

Resoluciones de Multa N°

a

Que las Resoluciones de Multas N°

a

(folios 4265 a 4288 y 4290)

fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, respectivamente.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía 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 respecto de las Resoluciones de Multa N°

y

se aprecia que fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustentan, entre otros, en el reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010 efectuado respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2010, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

y

reparo que

ha sido levantado en esta instancia, por lo que en congruencia con ello, corresponde emitir similar pronunciamiento; en consecuencia, se revoca la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar o dejar sin efecto dichas resoluciones de multa, según corresponda.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° _____ y _____ vinculadas con los pagos a cuenta de enero a abril, julio, agosto y octubre de 2010, se sustentan en los reparos por diferencias en las cuentas de la clase 7 y modificación de coeficientes, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____

que no fueron impugnadas por la recurrente, por lo que resulta de aplicación el criterio establecido en la Resolución N° 4170-1-2011, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, en el cual se señala que procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 o 2 del artículo 178 del Código Tributario, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que en ese sentido, procede que en aplicación de lo establecido en la Resolución N° 04170-1-2011, se analicen los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, a

fin de verificar si la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ fueron emitidas por los pagos a cuenta de enero a abril, julio, agosto y octubre de 2010, se sustentan en los reparos por diferencias en las cuentas de la clase 7 y modificación de coeficientes, respecto de los cuales durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no formuló ningún cuestionamiento a fin de desvirtuarlos, y siendo que esta instancia comprueba que se encuentran arreglados a ley, se encuentra acreditada la comisión de la indicada infracción, y en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto del argumento de la recurrente en el sentido que se debe tener en cuenta la Carta N° _____ cabe señalar que en dicha carta se establece la no aplicación de sanciones por las infracciones en que hubieran incurrido los contribuyentes por haber considerado un criterio distinto al establecido en el Informe N° _____ con anterioridad a la fecha de dicho informe, siempre que hubieran sido detectadas en un procedimiento de fiscalización y cumplan con la subsanación respectiva, no siendo aplicable al caso de autos, debido a que la recurrente no cumplió con la presentación de las declaraciones rectificatorias de los periodos enero a diciembre de 2010 respecto del reparo por el cálculo de coeficiente.

Que finalmente, con relación a la invocación por parte de la recurrente de la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el presente procedimiento contencioso, en aplicación de las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaída en los Expediente N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC⁵, cabe indicar que en esta última el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia⁶, tal como se indica en el

⁵ La Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, en su Fundamento 17 señala que: "Si bien en el caso precitado la recurrente era una persona natural que no ejercía actividad económica comercial, mientras que en el caso de autos la demandante es una persona jurídica dedicada a la actividad empresarial, este Tribunal Constitucional considera que el razonamiento establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC, en los extremos referidos a los intereses moratorios y su capitalización, resulta aplicable a la presente controversia".

⁶ Estos fundamentos señalan lo siguiente:

"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).

53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

fundamento 33 de la misma, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto⁷, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de las las Resoluciones de Determinación

y las Resoluciones de Multa N° a y a los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado que la materia controvertida estuvo referida a los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, tales como (i) ingresos devengados en el ejercicio 2010, (ii) gastos de promoción no acreditados y (iii) honorarios no sustentados, conforme se detalló precedentemente, lo que involucró a su vez la evaluación de documentación y medios probatorios y su vinculación e incidencia en la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, situación distinta a los casos analizados en la citada sentencia, en la que el Tribunal Constitucional concluyó que el caso no era complejo, por lo que no corresponde la aplicación de aquélla al caso de autos, al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que no obstante, es pertinente indicar que conforme al cuarto párrafo del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por la Ley N° 30230⁸, se establece que la aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal⁹, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. El quinto párrafo del citado artículo señala que durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Que asimismo, conforme a lo dispuesto por la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de Ley N° 30230, para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 30230, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios será aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de dicha ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.

Que en tal sentido, considerando que la apelación se presentó el 6 de marzo de 2014 (folio 4445), corresponde que sobre la suspensión de intereses moratorios por la demora en resolver el recurso de apelación, la Administra tome en cuenta lo dispuesto en las normas antes citadas.

Que el informe oral se realizó el 21 de abril de 2021, con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° que obra en autos.

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

⁷ En este criterio se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

⁸ Publicada el 12 de julio de 2014.

⁹ Mediante el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, se modificó el citado párrafo para incorporar el supuesto de suspensión de intereses a partir del vencimiento del plazo establecido en el artículo 156 del Código Tributario para la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 04441-3-2021

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 31 de enero de 2014, en el extremo referido al reparo por ingresos devengados en el ejercicio 2010 con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo, junio, setiembre, noviembre y diciembre de 2010, y en sus multas vinculadas, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente