



Tribunal Fiscal

N° 03804-3-2022

EXPEDIENTES N° : 247-2016 y 302-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de mayo de 2022

VISTAS las apelaciones interpuestas por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 16 de octubre de 2015 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra las Resoluciones de Determinación N° a y a , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, respectivamente, y las Resoluciones de Multa N° a emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; así como contra la Resolución de Intendencia N° de 16 de octubre de 2015, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° y, a su vez, la dejó sin efecto.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde disponer la acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° y , al guardar conexión entre sí.

I. Resolución de Intendencia N° (resolución apelada en el Expediente N°)

Que la recurrente señala que los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, no aceptados e impugnados, son los siguientes: i) Gastos no sustentados por S/ 2 552 864,00; ii) Exceso de gastos de vehículos de las categorías A2, A3 y A4 por S/ 363 451,08; iii) Gastos de promoción no sustentados por S/ 552 809,00; iv) Donaciones o actos de liberalidad en especie en dotación promocional por S/ 750 264,00; v) Salida de dotación promocional no acreditada por S/ 4 704,00; e vi) Inversiones de bienes y/o mejoras permanentes o activo fijo por S/ 203 503,00.

Que sobre el reparo por gastos no sustentados, refiere que en el Punto 1.1 del Requerimiento N° se le solicitó que sustente la baja del costo de activo fijo no depreciado, mediante informes técnicos, entre otros, por los Asientos N°

y , por un total ascendente a S/ 1 897 736,63, por lo que en su escrito de 22 de setiembre de 2009 le explicó a la Administración que dicho importe acumulado no estaba referido a la baja de activos fijos, sino a su depreciación, cumpliendo con entregar los papeles de trabajo en los que se detallaba el cálculo de la depreciación de los activos registrados en los asientos materia de observación, así como el detalle de los asientos que conforman dicha depreciación y las páginas de los Libros de Activo Fijo; que precisó que en repetidas oportunidades señaló que solo entregaba la última hoja, por la cantidad y extensión de los papeles de trabajo y detalle del Registro de Activo Fijo, pues el detalle completo estaba en el Libro de



Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 30/05/2022 17:42:17
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 30/05/2022 17:49:57
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/05/2022 17:48:03
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 03804-3-2022

consignado en el comprobante de pago; 3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, saldo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar la condición; 4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; 5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que en las Resoluciones N° _____ y _____ entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme se ha establecido en la Resolución N° _____, entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

Que en el presente caso, procede verificar si los gastos de promociones y publicidad, que según la Administración no fueron sustentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, a la cual le resulta aplicable la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta; no obstante, de forma previa se emitirá pronunciamiento sobre la nulidad deducida por la recurrente respecto de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____

Que la recurrente solicita se declare la nulidad de estos valores toda vez que considera que, al formular las observaciones sobre sus gastos de promoción y publicidad, la Administración no respetó los principios de razonabilidad, proporcionalidad y verdad material, pues le solicitó documentación sustentatoria por más de 30,000 operaciones registradas por importes inmatrimales (de S/ 0,20 o S/ 0,30).

Que sobre el particular, resulta pertinente reiterar que, según lo dispuesto en el artículo 62 del Código Tributario, la Administración ejerce su facultad de fiscalización de forma discrecional, por lo que se encuentra habilitada para exigirle a los contribuyentes la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, así como los documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; por lo tanto, no se advierte cómo el solo hecho de solicitársele a la recurrente la sustentación de sus gastos de promociones y de publicidad, incluso de ser por montos inmatrimales, puede constituir una vulneración a los principios invocados, más aún si la recurrente no alega ni demuestra que no se le hayan otorgado plazos razonables para presentar sus descargos y pruebas, u otras circunstancias similares. Adicionalmente, debe resaltarse que el hecho que la Administración considere como una renta distribuida indirectamente a una serie de gastos por montos "ínfimos" por los cuales, a su parecer, no se presentó documentación que los sustente, como indica la recurrente, no implica *per se* que los valores emitidos por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta adolezcan de un vicio de nulidad, pues de considerar esta instancia, por el contrario, que sí se presentaron los medios probatorios que acreditan de forma suficiente su destino, ello conllevaría a la revocatoria del acto administrativo, de ser el caso. En tal sentido, no corresponde amparar la nulidad deducida.

3.1 Gastos de promoción no sustentado

Que como se puede apreciar del Punto 1 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2 al Requerimiento N° _____ (folios 9485 a 9499 y 9503 del Expediente N° _____), así como de los Puntos N° 1 y 1.2 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2.2 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 9610 a _____)



Tribunal Fiscal

N° 03804-3-2022

9621, 9677 a 9679 y 9686 a 9689 del Expediente N° , la Administración observó durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, los gastos contabilizados en la Cuenta 637200001 – Promoción, al considerar que estos no se acreditaron con los comprobantes de pago y documentación probatoria pertinente, citando como base legal, entre otros, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta²⁶.

Que mediante el Anexo N° 2 al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada por gastos no sustentados en el Punto 1.2 del Resultado del Requerimiento N° , a efecto que presente su descargo correspondiente (folio 24648 del Expediente N°).

Que en respuesta (folios 24585 a 24598 del Expediente N°), la recurrente manifestó que a fin de garantizar su fuente generadora de riqueza no solo realizó las funciones de embotellado, sino también de promoción, mercadeo, publicidad de marca, y las de concientización sobre la protección y cuidado del medio ambiente; que se hizo cargo de diversas campañas promocionales y publicitarias entre las que destacaban campañas de canje, campañas promocionales, visitas a planta, campañas de reciclaje, potenciación de ventas en distintos canales de venta identificados, autoconsumo y personas naturales; que todas sus estrategias comerciales, de publicidad y marketing se realizaron en cumplimiento del Plan Anual "Business Plan" (BP), en el que se definían las prioridades del negocio frente al mercado, especificando las categorías a desarrollar, canales a reforzar, programas de incentivos a ofrecer, planes de mercados y promociones a implementarse, el que adjuntaba como Anexo "A", que en líneas generales, los gastos de promoción observados estuvieron clasificados en: i) incentivos a la fuerza de ventas (concursos y promociones), que se acreditaban con la documentación adjunta en sus Anexos "B" a "G", ii) promociones comerciales (sorteos o promociones), los cuales se acreditaban con la documentación adjunta en sus Anexos "H" a "K", y iii) activaciones (colocación de marcas en puntos de venta, lugares estratégicos, eventos, campañas, entre otros), y para acreditarlos adjunta los Anexos "L" a "O", y, que a fin de demostrar el regular funcionamiento de sus actividades promocionales, dio un muestreo de las facturas emitidas por los proveedores correspondientes a los servicios contratados para sus actividades comerciales, con comunicaciones, documentación de concursos, guías de remisión que demostraban el movimiento del material publicitario, cotizaciones, etc., según Anexo "P".

Que mediante el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 24988 a 24990 del Expediente N°), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó copias de diversas facturas emitidas por el pago a distribuidores de los incentivos calculados con base en índices de ventas; comprobantes de pago de proveedores por adquisición de material publicitario y utilización de servicios logísticos, alquiler, confección, realización de eventos y activaciones, promociones y publicidad de los productos que comercializa; así como correos electrónicos referidos a las gestiones realizadas por las gerencias involucradas con el otorgamiento de incentivos a su fuerza de ventas, la realización de las promociones comerciales y los resultados de las activaciones de los puntos de venta.

Que sin embargo, luego de evaluar la referida documentación, se observaron gastos de promoción por los que no se presentó documentación sustentatoria, por un total de S/ 1 728 170,98, detallados en su Anexo N° 7.2 adjunto (folios 24877 a 24881 del Expediente N°), para lo cual se precisó lo siguiente:

- Asientos 5000018349, 5000048782, 5000082684, 5000087889, 5000088023, 5000088186, 5000097553, 5000163675 y 5500000070, por un total de S/ 195 273,42²⁷ en gastos contabilizados en la Cuenta 637200001 – Promociones, con la glosa en blanco; Asiento 5500000100, por el importe de S/ 26 283,17, con la glosa "MKT- mayo2009"; Asientos 2100019682, 2100019917 y 2100019948, que registran gastos por un total de S/ 34 575,00, con la glosa "PO 4503533151 7 de 21,000"; y Asientos 3300003434, 3300003436, 3300003437, 3300003439, 3300003441 y 3300003442, con los cuales se registraron gastos por un total de S/ 16 890,00, con la glosa "Marketing – diciembre 2009": La

²⁶ Lo que con mayor detalle se puede advertir del desarrollo del punto 2.3 de la presente resolución, en la que se ha emitido pronunciamiento respecto de otros gastos de promoción no sustentados fehacientemente.

²⁷ S/ 181 845,01 + S/ 13 428,41.



Tribunal Fiscal

N° 03804-3-2022

recurrente no presentó los comprobantes de pago, órdenes de compra, presupuestos, contratos, convenios, correspondencia comercial u otra información o documentación adicional que sustenten su fehaciencia.

- Asientos 2100020421, 2100020892 y 2100021755, con los cuales se registró en la Cuenta 637200001 – Promociones, un gasto total de S/ 25 925,00, con la glosa “Promoción gana con la tapitas amarillas e”; Si bien la recurrente presentó la Resolución Directoral N° , que autoriza la promoción comercial “Gana con las tapitas amarillas e Inca Kola” y exhibió la Factura N° de 16 de diciembre de 2009, emitida por , por S/ 9 912,00 por concepto de participación del Notario Público en 21 sorteos de la promoción comercial “Gana con las tapitas amarillas de Inca Kola”, tales medios probatorios no acreditan la existencia del gasto observado con tales asientos, ni se adjuntan documentos adicionales que en forma conjunta sustenten su fehaciencia.

Que la Administración agregó (folios 24982 y 24983 del Expediente N°), que los citados gastos detallados en su Anexo N° 7.2 adjunto, además debían ser considerados como una distribución indirecta por no haberse presentado documentación que los sustente; en razón a ello aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por el importe total de S/ 70 855,00 (S/ 1 728 170,98 x 4,1%), detallado en su Cuadro A inserto (folio 24983 del Expediente N° 302-2016), citando como base legal el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 13-B de su reglamento respectivo, lo cual fue replicado en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0055248 a 012-003-0055259.

Que ahora bien, con relación a los gastos contabilizados en la Cuenta 637200001 – Promociones, detallados en el Anexo N° 7.2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 24877 a 24881 del Expediente N°), cabe precisar que, a excepción de los Asientos 5500000100, 2100012207, 2100013850, 2100019682, 2100019917, 2100019948, 2100020421, 2100020892, 2100021755, 2100022427, 3300003434, 3300003436, 3300003437, 3300003439, 3300003441 y 3300003442, todos los demás asientos no identifican ni a qué tipo de operaciones podrían estar referidos, ni a qué tipo de campañas publicitarias, sorteos u eventos similares estarían relacionados, de modo que fuera factible vincularla con la documentación proporcionada por la recurrente.

Que sin perjuicio de ello, se evaluaron los medios probatorios aportados por la recurrente en respuesta a los Requerimientos N° y i, tales como copias de asientos contables, comprobantes de pago, guías de remisión remitente, fotos, presentaciones en power point, correos electrónicos, correspondencia interna y externa con proveedores, distribuidores y terceros, actas de entregas de premios, campañas publicitarias, listas de recepción de vales u otros premios, propuestas y bases de incentivos, entre otros similares (folios 8754 a 9454, 18134 a 18163, 18245 a 18302, 19096 a 19171, 19298 a 20636 y 20645 a 21975 del Expediente N°); no obstante, no es posible enlazar los gastos reparados con las campañas publicitarias, promociones, sorteos, activaciones, concursos u otros eventos similares a los referidos en esos documentos, pues o sustentan otros gastos también reparados bajo un fundamento distinto, o no existe identidad de montos ni fechas.

Que de otra parte, si bien los gastos registrados con Asientos 5500000100, 2100012207, 2100019682, 2100019917, 2100019948, 2100022427, 3300003434, 3300003436, 3300003437, 3300003439, 3300003441 y 3300003442, hacen referencia como glosas a lo siguiente: “MKT- MAYO 2009”, “REG FCAT CCS F/3/57972 JUNIO 20(...)”, “PO 4503533151 7 de 21,000”, “PROMOCIÓN “EL ESPECIAL COCA” y “MARKETING – DICIEMBRE 2009”; de la evaluación de la documentación antes referida (folios 8754 a 9454, 18134 a 18163, 18245 a 18302, 19096 a 19171, 19298 a 20636 y 20645 a 21975 del Expediente N°), se advierte que no es posible asociar la información que contienen con los gastos observados, dado que, o sustentan otros gastos también reparados bajo un fundamento distinto, o no existe identidad de montos ni fechas.

Que en lo que respecta a los gastos anotados con los Asientos 2100013850, 2100020421, 2100020892 y 2100021755, de sus glosas se advierte que indican “PROMOCION MUSICA” y “PROMOCIÓN GANA CON LA TAPITA” (folio 24877 del Expediente N°), sin embargo, aun



Tribunal Fiscal

N° 03804-3-2022

cuando la recurrente ha adjuntado diversa documentación sobre los concursos “CCMúsica” y “Gana con las tapitas amarilla e”, autorizados con Resoluciones Directorales N° 843-2009-IN-1501 y 5703-2009-IN-1501, respectivamente, tales como: copias de los términos y condiciones, carta emitida por Impacta Perú comunicando el cierre de la promoción CCMúsica, diversas constancias, informe sobre resultado de promoción, declaraciones juradas, cheques por pagos de premios, recibos de caja, actas de verificación, actas de entrega de premios, listados de participantes, constancias de recepción de premios, solicitudes presentadas ante en Ministerio del Interior, así como de las resoluciones que los autorizaron, correos electrónicos, la Factura N° por el importe insoluto de S/ 9 912,00, por concepto de “Participación del Notario Público en 21 Sorteos (...)”, entre otra similar, que acreditan la realización de tales concursos, no es posible afirmar que los medios probatorios actuados sustentan la fehaciencia de los referidos gastos, pues no existe identidad de montos y fechas, ni de algún otro dato que permita vincularlos (folios 18164 a 18244 y 20637 a 20644 del Expediente N°

Que en cuanto al “Business Plan del periodo 2009” adjuntado por la recurrente (folios 19172 a 19297 del Expediente N°), cabe reiterar que dicho documento solo contiene un resumen de los resultados del ejercicio 2008 y de acuerdo a las características y factores de mercado fija estrategias comerciales para alcanzar las proyecciones establecidas; sin embargo, por sí solo no acredita la efectiva prestación de los servicios contratados por la recurrente para llevar a cabo sus campañas publicitarias, concursos u otros eventos con fines promocionales, ni las recompensas pagadas en virtud de estas o la adquisición de los bienes entregados con fines de promoción.

Que estando a lo expuesto, por la propia naturaleza del mencionado gasto de promoción no sustentado, este corresponde a una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resulta procedente que se aplique la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta; en tal sentido, corresponde confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

3.2 Gastos de publicidad no sustentado

Que sobre el particular, a través del Punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 9501 del Expediente N°), la Administración solicitó a la recurrente que explicara por escrito, adjuntando la documentación correspondiente, el tratamiento contable y tributario de las transferencias gratuitas de productos terminados efectuadas con boletas de venta, facturas y/o guías de remisión realizados a terceros no clientes (instituciones públicas, clubes, colegios, personal directivo y accionistas de la empresa, entre otros), contabilizados en la Cuenta 637190001 – Material Publicitario, con destino a Gastos de Ventas, detallados en su Anexo N° 5 adjunto, y precisó que a tales efectos debía relacionar los asientos de diario que sustentan el costo con los comprobantes de pago emitidos con ocasión de las salidas de existencias (productos terminados), consignando los números de los comprobantes de pago, la razón social o nombre de quien fue el beneficiario a quien se le transfirió el bien, así como el código, descripción, cantidad y unidad de medida de los bienes transferidos; asimismo, solicitó que se proporcionen los contratos de publicidad, contratos de exclusividad u otros documentos que sustenten lo requerido.

Que en los Puntos 4 y 5.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 9624 a 9626 y 9638 a 9641 del Expediente N°), la Administración dejó constancia de los medios probatorios presentados por la recurrente, y reparó los gastos de publicidad contabilizados en la Cuenta 637190001 – Material Publicitario, detallados en su Anexo N° 5.3 adjunto (folios 9507 a 9509 del Expediente N°), al considerar que estos no se acreditaron con los comprobantes de pago y documentación probatoria pertinente, citando como base legal, entre otros, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 2 al Requerimiento N°, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada por gastos de publicidad no sustentados en el Punto N° 5.3 del Resultado del Requerimiento N° a efecto que presente su descargo correspondiente (folio 24648 del Expediente N°