



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HARO ROMERO Jennifer FAU
20131370645 soft
Fecha: 24/04/2023 12:08:38
COT
Motivo: En señal de
conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

EXPEDIENTE N° : 4871-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 20 de abril de 2023

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 9 de marzo de 2018, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° (fojas 1174 y 1184), notificados con arreglo a ley el 16 de setiembre de 2015 (fojas 1175 y 1185), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, solicitándole la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria. Como resultado de dicho procedimiento, emitió las siguientes resoluciones de determinación y de multa:

- Resolución de Determinación N° (fojas 1319 a 1323), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por reparos a la renta neta imponible por: a) Diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y la declaración jurada anual por el importe de S/ 5 366,00; b) Exceso de participación de utilidades por el importe de S/ 23 800,00; c) Proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas por el importe de S/ 725 726,00; d) Gastos no necesarios por el importe de S/ 68 443,00; e) Pérdida por diferencia de cambio por el importe S/ 9 019,00; f) Ganancia por diferencia de cambio por el importe de S/ 2 406,00; y, g) Detergente enviado al costo por el importe de S/ 173 825,00.

Cabe señalar que en el caso de los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por pérdida por diferencia de cambio, por el importe de S/ 9 019,00 y por ganancia por diferencia de cambio, por el importe de S/ 2 406,00, de la revisión del recurso de apelación interpuesto en autos (fojas 1408 a 1433), se observa que tales reparos no fueron impugnados por la recurrente (a diferencia de lo que sí hizo en etapa de reclamación); por lo que, en la presente instancia no forman parte de la controversia en grado.

- Resoluciones de Determinación N° (fojas 1304 a 1317), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, por ingresos no declarados en las bases imponibles, así como por ganancias por diferencia de cambio declaradas (foja 1305).
- Resoluciones de Multa N° (fojas 1325, 1326, 1328 y 1329), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 24/04/2023 12:01:41
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/04/2023
12:04:11 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUÁREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 24/04/2023 12:06:41
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

I. Resolución de Determinación Nº _____

Que los artículos 60 y 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, prescriben que la determinación de la obligación tributaria se inicia: 1. Por acto o declaración del deudor tributario; o, 2. Por la Administración Tributaria sea por propia iniciativa o por denuncia de terceros; y, que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 75 del citado código, dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 76 del anotado código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que en primer lugar, cabe señalar que del Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº (fojas 1305 y 1313), así como del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 1077), se aprecia que la Administración no formuló reparo alguno respecto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2014, coincidiendo la determinación de la base imponible declarada por la recurrente con lo verificado por la Administración, habiéndose emitido el referido valor, por el importe de S/ 0,00, para dar por concluido el procedimiento de fiscalización (foja 1313).

Que en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

II. Nulidad de las Resoluciones de Determinación Nº _____

Que antes de analizar los reparos e infracción contenidos en los valores impugnados, previamente se procederá a emitir pronunciamiento respecto a la nulidad alegada por la recurrente respecto a las Resoluciones de Determinación Nº (fojas 1409 y 1410).

Que la recurrente sostiene que son nulas las Resoluciones de Determinación Nº _____ en tanto que de dichos valores se evidencia que la Administración no señala expresamente cuáles fueron los motivos determinantes que llevaron a su acotación.

Que el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el artículo 77 del mencionado código, contempla los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el periodo 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; y, que tratándose de las resoluciones de



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que por su parte, el punto 1.2 del numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444¹, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, establece que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual, los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que los numerales 2 y 4 del artículo 3 de la misma ley, disponen que los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación; en tanto que, la motivación constituye otro de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Que el artículo 6 de la citada ley, prescribe en cuanto a la motivación del acto administrativo que: numeral 6.1. La motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado; numeral 6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo; y, numeral 6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de la revisión efectuada a las Resoluciones de Determinación Nº _____ y sus respectivos Anexos (fojas 1304 a 1312 y 1314 a 1317), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo y mayo a diciembre de 2014, se aprecia que contienen todos los requisitos previstos en el artículo 77 del Código Tributario, habiendo indicado tanto en los valores como en los anexos, entre otros, las bases legales, la determinación de las omisiones tributarias y en algunos casos el reconocimiento de los créditos a favor de la recurrente; así como, que los reparos a las bases imponibles declaradas por la recurrente corresponden a "(...) ingresos no declarados en las bases imponibles de los pagos a cuenta, así como las ganancias por diferencia de cambio declaradas"; sustentándose a su vez en la Orden de Fiscalización Nº _____ que originó el procedimiento de fiscalización realizado mediante la Carta Nº _____ SUNAT y los Requerimientos Nº _____ y _____, entre otros, en donde se comunicó a la recurrente cada uno de los motivos determinantes de los reparos a dichos pagos a cuenta.

Que en consecuencia, se tiene que los citados valores contienen los requisitos contemplados en el artículo 77 del Código Tributario, entre ellos, los motivos determinantes del reparo a los pagos a cuenta. Sin perjuicio de ello, es preciso mencionar que en el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº _____ (fojas 1321), también se hace referencia, entre otros, a los Requerimientos Nº _____ y sus Resultados, los cuales son de conocimiento de la recurrente.

Que por lo tanto, carece de asidero la nulidad invocada por la recurrente en este extremo.

¹ Aplicable al caso de autos.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

III. Resolución de Determinación N°

a) Diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y la declaración jurada anual

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1321 y 1322), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 5 366,00, al detectar una diferencia entre los ingresos declarados por la recurrente y los anotados en el Libro Mayor. En dichos anexos se cita como base legal el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento del reparo el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la diferencia reparada por S/ 5 366,00 proviene de un error de cálculo mediante el cual incrementó indebidamente el PLE Mayor respecto a las Cuentas 67.6 Pérdida por diferencia de cambio y 77.6 Ganancia por diferencia de cambio. Sin embargo, de la revisión de los datos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 puede observarse que consignó por la Cuenta 77.6 Ganancia por diferencia de cambio la suma de S/ 364 407,00 en contraste con lo registrado en el PLE Mayor en el que figura un saldo erróneo de S/ 369 773,00, y que la misma situación se repite en dicha declaración con relación a la Cuenta 67.6 Pérdida por diferencia de cambio donde consignó el importe de S/ 929 980,00 en contraste con lo registrado en el PLE Mayor en el que figura un saldo erróneo de S/ 935 346,00; por lo que, puede advertirse que consignó erróneamente el monto de S/ 5 366,00 como adición en las Cuentas 67.6 Pérdida por diferencia de cambio y 77.6 Ganancia por diferencia de cambio, en consecuencia, se estaría produciendo un efecto neutro, en tanto no determinó un menor o mayor impuesto a pagar y, por ende, no hay ningún perjuicio para el Fisco.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de acuerdo con los Resultados de los Requerimientos N° y la recurrente no sustentó la diferencia de S/ 5 366,00 entre los ingresos consignados en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los ingresos anotados en su Libro Mayor, y que tampoco acreditó la misma diferencia de S/ 5 366,00 respecto a los gastos financieros (pérdida por diferencia de cambio Cuenta 676) contabilizados y declarados, al no contar con sustento documentario.

Que alega que si bien la recurrente ofreció como descargo el argumento de que la suma de S/ 5 366,00 fue adicionada por error a las Cuentas 67.6 Pérdida por diferencia de cambio y 77.6 Ganancia por diferencia de cambio y, por tal motivo, no se produjeron efectos tributarios. No obstante, ésta determinó según sus papeles de trabajo como ajuste por cierre al 31 de diciembre de 2014 el importe de S/ 364 421,11 en la Cuenta debiendo ser el importe de S/ 369 786,91, conforme consignó en su Libro Mayor – PLE; por lo que, en atención a lo dispuesto por el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, procede mantener el reparo acotado.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 1091), notificado con arreglo a ley el 28 de noviembre de 2016 (foja 1092), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la diferencia de S/ 5 366,00 hallada entre los ingresos consignados en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por S/ 44 733 391,00 y los ingresos anotados en su Libro Mayor por S/ 44 738 757,00, según lo detallado en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1089).

Que así también, en el Punto 2 del mismo Requerimiento N° (foja 1091), la Administración le solicitó a la recurrente sustentar la misma diferencia de S/ 5 366,00² proveniente de los gastos financieros

² Por error material la Administración indica la suma de S/ 5 336,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

(pérdida por diferencia de cambio Cuenta 676) contabilizados que ascienden a S/ 935 346,00 y los consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por S/ 929 980,00.

Que en respuesta a lo solicitado, con escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 1057 a 1064), la recurrente manifestó que conforme a su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada el 29 de abril de 2015 mediante Orden N° había consignado como ganancia por diferencia de cambio la suma de S/ 364 407,00 y que en el PLE Mayor de 2014 figuraba un saldo erróneo de S/ 369 773,00, siendo que lo mismo sucedía en el casillero 472 de dicha declaración en el cual consignó como pérdida por diferencia de cambio la suma de S/ 929 980,00³ y que en el PLE Mayor de 2014 figuraba un saldo erróneo de S/ 935 346,00; por lo que, el importe de S/ 5 366,00 fue adicionado por error tanto en la Cuenta 67.6 Pérdida por diferencia de cambio como en la Cuenta 77.6 Ganancia por diferencia de cambio en el PLE Mayor, sin que se produzca efectos tributarios al haber modificado los importes en la declaración jurada.

Que posteriormente, según el Acta de Presencia de 26 de diciembre de 2016 (foja 834), la recurrente proporcionó los documentos denominados "*Detalle del PLE de las Cuentas 676 Pérdida por diferencia de cambio y 776 Ganancia por diferencia de cambio*" (fojas 822 a 833), "*Ajuste por cierre al 31/12/2014 Cuenta 776*" (fojas 820 y 821) y "*Ajuste por cierre al 31/12/2014 Cuenta 676*" (fojas 816 a 819), a través de los cuales muestra los ajustes a las Cuentas 676 Pérdida por diferencia de cambio y 776 Ganancia por diferencia de cambio al cierre del ejercicio 2014 respecto al PLE declarado y corregido, estableciendo la misma diferencia de S/ 5 366,00.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1080), notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 1081), la Administración señaló que si bien la recurrente afirmaba que en el PLE Mayor de 2014 figuraba un saldo erróneo de S/ 369 773,00; contrariamente, del análisis de los papeles de trabajo no se determinaba el importe de S/ 364 407,00 que refería como el correcto como ganancia por diferencia de cambio originada por los saldos en moneda extranjera al 31 de diciembre de 2014. En consecuencia, procedió a reparar el importe de S/ 5 366,00 por diferencia entre los ingresos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 con los ingresos anotados en el Libro Mayor.

Que además, en el Punto 2 del mismo Resultado, la Administración reparó la suma de S/ 5 366,00⁴ al no tener sustento documentario, agregando lo siguiente: "*la contribuyente señala que la diferencia observada proviene de un error de cálculo, habiéndolo ya reparado como tal en la declaración anual del Impuesto a la Renta*". Glosó como base legal los artículos 61 y 79 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Requerimiento N° (foja 303), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 304), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en los Puntos 1 y 2 del Resultado del Requerimiento N° respecto a la diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo de dicho requerimiento (foja 302).

Que mediante escrito de 26 de junio de 2017 (fojas 283 a 286), la recurrente reiteró los argumentos vertidos en el escrito de 20 de diciembre de 2016.

Que así, en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 299/vuelta a 300), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), la Administración volvió a señalar que si bien la recurrente afirmaba que en el PLE Mayor de 2014 figuraba un saldo erróneo de S/ 369 773,00; no obstante, del análisis de los papeles de trabajo no se determinaba el importe de S/ 364 407,00 que ésta refería como el correcto como

³ Por error material la recurrente señala la suma de S/ 929 346,00.

⁴ Por error material la Administración señala la suma de S/ 5 336,00.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

ganancia por diferencia de cambio originada por los saldos en moneda extranjera al 31 de diciembre de 2014. Por lo tanto, mantuvo el reparo por el importe de S/ 5 366,00 por diferencia entre los ingresos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 con los ingresos anotados en el Libro Mayor.

Que adicionalmente, la Administración mencionó que el importe reparado de S/ 5 366,00 se originaba en un error de multiplicación de la recurrente, tal como se advertía de los papeles de trabajo. Explicó que al encontrarse la Factura N° como pendiente de cancelación al 31 de diciembre de 2014, le correspondía aplicar al importe de U\$ 85 384,72 el tipo de cambio de S/ 2.981, originándose una ganancia por diferencia de cambio de S/ 3 330,00 y no una pérdida por -S/ 2 035,80. Señaló que el importe de S/ 5 366,00 resultaba de la suma de estos últimos montos, y que la recurrente determinó de manera errónea según sus papeles de trabajo un importe de S/ 364 421,00 como "ajuste por cierre al 31/12/2014 cuenta 776", debiendo ser S/ 369 786,91, conforme consignó en su Libro Mayor - PLE.

Que por otro lado, en el aludido Resultado del Requerimiento N° (foja 299⁵), la Administración mantuvo el reparo por la suma de S/ 5 366,00 respecto a la diferencia en los gastos financieros (*pérdida por diferencia de cambio Cuenta 676*) contabilizados (S/ 935 346,00) y declarados (S/ 929 980,00). Anotó que la recurrente sustentó con los papeles de trabajo el asiento de ajuste por diferencia de cambio al 31 de diciembre de 2014 por S/ 449 397,27, importe que forma parte de los S/ 929 980,00 declarados, y no por S/ 454 763,07 que se refleja en Libro Mayor PLE; por lo que, concluyó en mantener dicho reparo por S/ 5 366,00 por no tener sustento documentario. Glosó como base legal los artículos 61 y 79 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Norma y jurisprudencia aplicables

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004, establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que el citado artículo añade que, para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán, entre otras, las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio; y, d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que mediante la Resolución N° este Tribunal al analizar las diferencias de cambio, señaló que: *"En virtud al carácter de "resultado" que el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta le atribuye a las diferencias de cambio, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, lo que reafirma que tales*

⁵ Penúltimo párrafo.

⁶ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006, como precedente de observancia obligatoria, estableciendo el siguiente criterio: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034."



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

diferencias deban computarse al final del ejercicio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (tributo de periodicidad anual)".

Que en la anotada Resolución N° se indicó además que la ganancia por diferencia de cambio producto de las operaciones a que se refieren los incisos b) al f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre del mismo (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio. Al respecto, se expuso lo siguiente:

"En efecto, bajo lo señalado en las Normas Internacionales de Contabilidad las diferencias de cambio no constituyen ingresos entendidos éstos como los provenientes de la venta de productos, la prestación de servicios, el uso por terceros de los activos de la empresas que generen intereses, regalías y dividendos (NIC 18: Ingresos), la disposición de activos como: inmuebles, maquinaria y equipos (NIC 16), inversiones (NIC 25), etc., y cuyo monto pueda ser usualmente determinado por un acuerdo entre la empresa y el comprador o usuario.

Si bien el párrafo 15 de la NIC 21 (Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio) señala que "las diferencias de cambio provenientes de la cancelación de partidas monetarias o de la información de las partidas monetarias de una empresa a tipos de cambio diferentes de los que inicialmente se registraron durante el período o a los reportados en estados financieros anteriores, deben reconocerse como ingresos o como gastos en el período en el cual surgen", y por ende tales diferencias pueden tener como resultado ingresos o gastos, la naturaleza de la diferencia de cambio responde al de un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo, por lo que su resultado sea de ganancia o pérdida no puede preverse o cuantificarse al momento de celebrar una operación en moneda extranjera, pues hasta el momento del pago de la misma el tipo de cambio pudo haber variado.

Como quiera que el concepto de ingreso neto comporta la de un ingreso devengado cuyo importe puede ser determinable, ello no ocurre con la diferencia de cambio cuya cuantificación no puede ser medida desde que nace la operación en moneda extranjera sino hasta la fecha de su pago, ni tampoco puede saberse cómo afectará el tipo de cambio cuando se tenga saldos de pasivo o activo en moneda extranjera sino hasta que se reexpresa en moneda nacional al final del ejercicio, sólo así se podrá conocer si la diferencia tuvo un efecto de ganancia o pérdida en el "ejercicio" en los términos a los que se refiere expresamente el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, en la referida Resolución N° se mencionó que: *"La imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial⁷ que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61º de la ley",*

⁷ Nota al Pie de Página N° 4 de la Resolución N°
patrimonial, se considera como renta (positiva o negativa) los cambios de valor (positivo o negativo) del conjunto de derechos de propiedad del individuo operados entre el comienzo y el fin de un período (García Mullin, Juan Roque: Manual del Impuesto a la Renta. En: Separata Temas de Tributación II- Maestría de Derecho Empresarial. Universidad de Lima, Pág. 20)."

"Cabe señalar que de acuerdo a la teoría del incremento



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que por otro lado, en el análisis efectuado en la Resolución Nº [] con relación a las diferencias de cambio, este Tribunal señaló que:

"(...) sólo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61º del Impuesto a la Renta, en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexo con una potencial renta gravada. En efecto, vincular la diferencia de cambio con dicha operación equivale a verificar lo que ordena la ley.

Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí y solo sí la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61º del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable⁹.

De lo expuesto, no puede entenderse que cuando el citado artículo 61º alude a "operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada", lo hace en un sentido general y que para su aplicación sería suficiente acreditar la realización de la actividad principal generadora de renta gravada del contribuyente, toda vez que ello conllevaría a sostener que por el solo hecho de ser una persona jurídica o empresa en marcha que realiza actividad generadora de renta gravada, todas las diferencias de cambio registradas en su contabilidad constituirán resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta, lo que no se desprende de la norma analizada.

No obstante lo señalado, en el caso de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes en moneda extranjera es computable en su integridad o parcialmente dado estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas."

Análisis del reparo

Que de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 presentada mediante Formulario Nº [] de 29 de abril de 2015 (fojas 175 a 177)¹⁰, que es objeto del proceso de fiscalización que concluyó con los valores que son analizado, se aprecia que la recurrente declaró un total de ingresos por la suma de S/ 44 733 391,00, compuesto por: ventas netas o ingresos por servicios por S/ 42 877 888,00, ingresos financieros gravados por S/ 712 538,00, otros ingresos gravados por S/ 46 193,00,

⁹ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016, como precedente de observancia obligatoria, estableciendo el siguiente criterio: "Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera".

¹⁰ Nota al Pie de Página Nº 12 de la Resolución Nº []

"Así por ejemplo, no podría computarse la pérdida por diferencia de cambio que resulte de pasivos por gastos ajenos al giro del negocio o por liberalidades otorgadas."

¹⁰ Cabe señalar que respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la recurrente previamente presentó una declaración original mediante el Formulario Nº [] de 25 de marzo de 2015 y una primera declaración rectificatoria mediante el Formulario Nº [] de 9 de abril de 2015 (foja 177).



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

otros ingresos no gravados por S/ 1 086 155,00 y enajenación de valores y bienes del activo fijo por S/ 10 617,00; mientras que según lo verificado por la Administración, lo cual dio cuenta en el Punto 1 del Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (fojas 1089 y 1091), así como de su Resultado (foja 1080), la recurrente consignó en el Libro Mayor (PLE) un total de ingresos por la suma de S/ 44 738 757,00, lo que arroja una diferencia ascendente a S/ 5 366,00, materia de reparo.

Que adicionalmente, se observa que en el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 1091) y su respectivo Resultado (foja 1080), la Administración reparó la misma diferencia de S/ 5 366,00¹¹ proveniente de los gastos financieros (*pérdida por diferencia de cambio Cuenta 676*) contabilizados por S/ 935 346,00, y los consignados por la recurrente en la citada declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por S/ 929 980,00, importe que se corrobora de la casilla 472-Gastos Financieros de la aludida declaración (foja 176).

Que de acuerdo con lo manifestado por la recurrente la diferencia entre los ingresos anotados en el Libro Mayor (PLE) y los consignados en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por S/ 5 366,00, se origina en un error de cálculo acaecido en dicho Libro Mayor (PLE) en el que registró una ganancia por diferencia de cambio por S/ 369 773,00, en contraste con el importe de S/ 364 407,00 que fue declarado (como importe que forma parte del total de los ingresos financieros gravados por S/ 712 538,00), siendo que la indicada diferencia no habría producido efectos tributarios, dado que el mismo error se presentó también en el Libro Mayor (PLE) cuando registró una pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/ 935 346,00, resultando lo correcto el importe de 929 980,00 que fue declarado (casilla 472-Gastos Financieros)¹².

Que al respecto, se aprecia de los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización que la Administración repara como ingreso no declarado afecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 la diferencia de cambio ascendente a S/ 5 366,00 (ganancia) sustentándose en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° repara también la suma de S/ 5 366,00 no declarada como pérdida por diferencia de cambio por la recurrente; sin embargo, la diferencia de cambio determinada como pérdida no la incluye como reparo en la Resolución de Determinación N° lo que es relevante en al caso analizado, pues como se ha analizado en la Resolución de Observancia Obligatoria N° las diferencias de cambio tienen el carácter de "resultado" atribuido por el primer párrafo del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que, se tiene que las ganancias por diferencia de cambio comportan el resultado positivo de compensar las sumas a favor o en contra que se generen por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, lo que reafirma que tales diferencias deban computarse al final del ejercicio para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (tributo de periodicidad anual)¹³.

Que además en la Resolución de Observancia Obligatoria N° se sostuvo que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la ley.

¹¹ Por error material la Administración indica la suma de S/ 5 336,00.

¹² De los detalles de las Cuentas de la Clase 6 (Gastos) y de la Clase 7 (Ingresos) se observa que la recurrente registró un monto de S/ 929 980,00 por gastos financieros por diferencia de cambio (Cuenta 67.6) y un monto de S/ 712 538,00 por ingresos financieros por diferencia de cambio (fojas 1162 y 1164).



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que en consecuencia, de autos se verifica que si bien la Administración no discute que el reparo analizado se origina en la diferencia de cambio y lo sustenta en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, no se aprecia que la Administración respecto del reparo analizado haya considerado el carácter de resultado de la diferencia de cambio, a efectos de determinar el resultado obtenido por la recurrente por la devaluación o revaluación de la moneda nacional frente a la moneda extranjera, para lo cual no sólo debía considerar las ganancias obtenidas por las diferencia de cambio sino que también debía considerar las pérdidas obtenidas, lo que permite medir el impacto (positivo o negativo) de la volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un periodo, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor positivo corresponderá su reconocimiento como ganancia del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en virtud de lo expuesto se aprecia que el reparo analizado no se cuenta debidamente sustentado por lo que corresponde levantarlo y revocar la apelada en tal extremo.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente.

b) Exceso de participación de utilidades

Que según consta de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1321 y 1322), la Administración adicionó a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 el importe de S/ 23 800,00, por el exceso de participación de utilidades efectuado por la recurrente. En dichos anexos se glosa como base legal el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892 y el artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR, y como sustento del reparo el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que adecuó su decisión de distribuir utilidades en razón de lo establecido por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, mientras que para determinar el porcentaje de dicha distribución consideró lo previsto por el artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR.

Que refiere que de acuerdo con la minuta de constitución de la empresa su objeto social consiste en la fabricación, comercialización, transformación, distribución, representación, importación y exportación de artículos textiles en general, particularmente de fibras lavadas, tops, silver, hilados, etc., de fibras naturales, artificiales y mezclas, así como en la presentación de toda clase de servicios vinculados a dichas actividades pudiendo realizar todo tipo de actos y contratos relacionados al objeto social; por lo que, se encuentra dentro de la División 17 de la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, y dado que la normativa no exige la efectiva prestación de actividades en el ejercicio en que se distribuyen las utilidades, se tiene que si ha realizado actividad industrial bajo la categoría de industria manufacturera, al haber contratado durante el ejercicio 2014 la fabricación de tops, webs y otros productos por encargo.

Que precisa que de conformidad con el artículo 1771 del Código Civil un contrato por encargo tiene la naturaleza de un contrato de obra, y siendo que en virtud del artículo 1785 del mismo Código Civil, el comitente es el único responsable, debe entenderse que es éste quien realiza la actividad manufacturera; consecuentemente, se encuentra dentro de la categoría de industria manufacturera, habiendo cumplido con efectuar la distribución de utilidades de conformidad con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 892, por lo que el reparo debe dejarse sin efecto.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que aduce que en el negado caso que la Administración no tome en cuenta sus argumentos, corresponde que se atienda lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00274-2-2001, respecto a considerar al exceso del porcentaje de distribución de utilidades como un incentivo y, por ende, como un gasto deducible; así como la Casación Nº Lima que concluyó que la participación adicional en las utilidades que voluntaria y unilateralmente otorga un empleador a los trabajadores, procede al amparo del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. De las cuales puede deducirse que para la deducción de la distribución de utilidades a los trabajadores cuando no se está obligado o cuando se otorguen en exceso es indiferente la intención del empleador, resultando deducible el gasto cuando se cumpla con los criterios de razonabilidad y generalidad.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Legislativo Nº 892 y el artículo 3 del Decreto Supremo Nº 009-98-TR, así como de la revisión de los documentos presentados por la recurrente, ésta no realizó ninguna de las actividades descritas en la División 17 de la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas; por lo que, el porcentaje que le corresponde aplicar es del 8% correspondiente a las empresas de comercio al por mayor y menor, al ser su actividad principal, y no del 10% como lo aplicó.

Que menciona que la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión 3, no contempla como industria manufacturera el encargo de fabricación de bienes a terceros; por lo que, no es atendible lo afirmado por la recurrente de que se encuentra dentro de dicha categoría como industria manufacturera, al haber contratado la fabricación de tops, webs y otros productos por encargo. Anota que la cantidad que supera el porcentaje del 8% de distribución de utilidades deviene en una liberalidad, tal como lo prescribe el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento Nº (foja 1091), notificado con arreglo a ley el 28 de noviembre de 2016 (foja 1092), la Administración comunicó a la recurrente con relación a la participación de utilidades de los trabajadores, que había detectado la aplicación del porcentaje de 10% establecido por el artículo 2 del Decreto Legislativo Nº 892 para las empresas industriales; no obstante, que en el ejercicio fiscalizado no había realizado ninguna de las actividades descritas en la División 17 de la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, conforme lo establece el artículo 3 del Decreto Supremo Nº 009-98-TR, para determinar la actividad que realizan las empresas obligadas a distribuir utilidades. En ese sentido, le solicitó que sustentara la aplicación de dicho porcentaje.

Que la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 1052 a 1056), señalando que según su minuta de constitución su objeto social consiste en la fabricación, comercialización, transformación, distribución, representación, importación y exportación de artículos textiles, entre otros, los cuales se encuentran contenidos en la División 17 de la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas; por lo que, dado que la normativa no exige la efectiva prestación de actividades en el ejercicio en que se distribuyen las utilidades, se tiene que ella sí ha realizado actividad industrial, bajo la categoría de industria manufacturera, al haber contratado la fabricación de tops, webs y otros productos por encargo.

Que precisó que de acuerdo con el artículo 1771 del Código Civil un contrato por encargo tiene la naturaleza de un contrato de obra, y habida cuenta que en virtud del artículo 1785 del mismo Código Civil, el comitente es el único responsable, debe entenderse que es éste quien realiza la actividad manufacturera; por lo que, se encuentra dentro de la categoría de industria manufacturera, habiendo cumplido con efectuar la distribución de utilidades de conformidad con lo establecido por el Decreto Legislativo Nº 892.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1080 y 1080/vuelta), notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 1081), la Administración dejó constancia de lo alegado por la recurrente, e indicó que el artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR establece que *"para determinar la actividad que realizan las empresas obligadas a distribuir utilidades, de conformidad con el artículo 2 de la Ley, se tomará en cuenta la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión 3, salvo ley expresa en contrario. En caso que la empresa desarrolle más de una actividad de las comprendidas en el artículo 2 de la Ley, se considerará la actividad principal, entendiéndose por ésta a la que generó mayores ingresos brutos en el respectivo ejercicio"*. En ese sentido, concluyó que al no haber la recurrente realizado ninguna de las actividades descritas en la División 17 de la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, el porcentaje que le corresponde aplicar es del 8% correspondiente a las empresas de comercio al por mayor y menor, al ser su actividad principal, y no del 10% que aplicó.

Que a través del Requerimiento N° (foja 303), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 304), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° respecto al exceso de participación de utilidades, según el detalle contenido en el Anexo de dicho requerimiento (foja 302).

Que mediante escrito de 26 de junio de 2017 (fojas 279 a 282), la recurrente reiteró los argumentos esgrimidos en el escrito de 20 de diciembre de 2016, añadiendo que, en todo caso, la actividad principal que realizó durante el ejercicio 2014 fue la actividad industrial de exportación que generó un 83.9% del total de sus ingresos anuales, considerando la contratación de fabricación de tops, webs y otros productos por encargo; por lo que, su objeto social se encuentra dentro de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, como industria manufacturera y, por lo tanto, mantiene su posición de que ha cumplido con efectuar la distribución de utilidades de conformidad con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 892.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 297/vuelta a 298), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), la Administración señaló que la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión 3, no contempla como industria manufacturera el encargo de fabricación de bienes a terceros; por lo que, habiéndose verificado que la recurrente no efectuó ninguna de las actividades descritas en dicha clasificación, el porcentaje que le corresponde aplicar es del 8% correspondiente a las empresas de comercio al por mayor y menor, al ser su actividad principal, y no del 10%.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

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

Que el primer párrafo del inciso q) 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, señala que la condición establecida en el inciso v) del Artículo 37 de la Ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría no será de aplicación



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 71 de la Ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Que en las Resoluciones N° _____, entre otras, este Tribunal ha indicado que el tratamiento del legislador en el caso de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa ha sido la de incluirlas en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Decreto Legislativo N° 892 que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, anota en su artículo 2¹³, aplicable al ejercicio fiscalizado, que los trabajadores de las empresas comprendidas en la citada norma participan en las utilidades de la empresa, mediante la distribución por parte de ésta de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos, y que el porcentaje referido es como sigue: i) Empresas Pesqueras 10%; ii) Empresas de Telecomunicaciones 10%; iii) Empresas Industriales 10%; iv) Empresas Mineras 8%; v) Empresas de Comercio al por mayor y al por menor y restaurantes 8%; y, vi) Empresas que realizan otras actividades 5%.

Que según el artículo 10 de la aludida norma, la participación en las utilidades fijadas en dicha norma y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el Reglamento para la aplicación del derecho de los trabajadores de la actividad privada a participar en las utilidades que generen las empresas donde prestan servicios, aprobado por el Decreto Supremo N° 009-98-TR, dispone en su artículo 3 que para determinar la actividad que realizan las empresas obligadas a distribuir utilidades, de conformidad con el artículo 2 de la referida norma, se tomará en cuenta la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión 3, salvo ley expresa en contrario. Precisa que en caso que la empresa desarrolle más de una actividad de las comprendidas en el mencionado artículo 2, se considerará la actividad principal, entendiéndose por ésta a la que generó mayores ingresos brutos en el respectivo ejercicio.

Que de otro lado, este Tribunal en la Resolución N° _____ ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial, mientras que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de "el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa" y por tanto son "todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe."

Que en la Resolución N° _____ se ha indicado que las remuneraciones otorgadas en favor de los trabajadores y en general las retribuciones por servicios personales, son deducibles para quien las abona a efecto de determinar la renta neta de tercera categoría y tienen su correlato en que en principio, los referidos gastos tributan como rentas de quinta categoría para quienes han obtenido la referida renta.

Que en la Resolución N° _____ se ha indicado que los gastos realizados a favor de los trabajadores, tales como, arrendamiento y mantenimiento de departamento o casa, consumo de cable mágico y energía eléctrica, no califican como condición de trabajo, pues no constituyen requisitos esenciales para el desempeño cabal de sus labores, sino que por el contrario corresponden a una mayor remuneración, pues se han originado como consecuencia del trabajo prestado en relación de dependencia hacia la recurrente, son de su libre disponibilidad y constituyen beneficio o ventaja patrimonial para éstos, y en tal virtud, califican como rentas de quinta categoría.

¹³ Antes de la modificación efectuada por la Primera Disposición Complementaria Modificatoria de la Ley N° 31110, publicada el 31 de diciembre de 2020.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Análisis del reparo

Que en el Testimonio de la Escritura Pública N° de 24 de setiembre de 2001 (fojas 1096 a 1099), corre anotado en su Título I, artículo 2 que el objeto social de la recurrente es la fabricación, comercialización, transformación, distribución, representación, importación y exportación de artículos textiles en general, particularmente de fibras lavadas, tops, sliver, hilados, etc., de fibras naturales, artificiales y mezclas; así como la prestación de toda clase de servicios vinculados a dichas actividades, pudiendo aquélla realizar todo tipo de actos y contratos relacionados al citado objeto social¹⁴.

Que así, se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 184), que la recurrente declaró como actividad económica principal la venta al por mayor de materias primas agropecuarias () y como actividades económicas secundarias otras actividades de tipo servicio NCP¹⁵ y otras actividades empresariales NCP a la vez que declaró actividades de comercio exterior. Además, de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1182), durante el ejercicio 2014 la recurrente prestó servicios de compra, escojo y clasificación de lana y además exportó tops de lana.

Que de los papeles de trabajo (foja 1166), se verifica que para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la recurrente estableció una utilidad antes de participaciones e impuestos por S/ 2 302 593,28, a la cual efectuó adiciones por S/ 270 968,15 y deducciones por S/ 1 383 558,01, determinando de esta manera una utilidad antes de la participación de los trabajadores por S/ 1 190 003,42, a la que aplicó un porcentaje del 10% obteniendo una participación de los trabajadores por S/ 119 000,34, cuyo monto lo dedujo de la utilidad antes de participaciones e impuestos por S/ 2 302 593,28 antes referida, liquidando una utilidad antes de impuesto por S/ 2 183 593, el cual fue declarado a través del Formulario N° de 29 de abril de 2015 (fojas 175 a 177).

Que al respecto, la Administración sostiene que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892 y el artículo 3 del Decreto Supremo N° 009-98-TR, la aludida participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa solo debía ascender al 8%, dado que la recurrente no habría realizado en el ejercicio fiscalizado actividades industriales para que aplicase el 10%, sino principalmente actividades de comercio, a cuyas empresas dedicadas a dicho rubro les corresponde el 8%. Asimismo, se aprecia de autos que si bien la Administración no desconoce la realización de la fabricación por encargo alegada por la recurrente, sí afirma que el encargo de fabricación de bienes a terceros no se encuentra contemplado dentro de la industria manufacturera en la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas; por lo que, el exceso aplicado por ésta corresponde a un acto de liberalidad.

Que sobre el particular, cabe indicar que el hecho que el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892 establezca los porcentajes por participación de utilidades de los trabajadores de las empresas, según su actividad, no enerva la potestad del empleador para decidir unilateralmente o acordar con sus trabajadores un porcentaje mayor al regulado, tal como lo prevé el artículo 10 del citado decreto, según el cual: *"La participación en las utilidades fijadas en este Decreto Legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría."*; en consecuencia, se tiene que el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado, pues aún en el supuesto que la recurrente calificará como una empresa comercial (como afirma la Administración) y le corresponda la aplicación del porcentaje del 8% para calcular la participación de los trabajadores en la utilidades de la empresa, regulado en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, en aplicación del citado artículo 10, la recurrente se encuentra

¹⁴ Cabe precisar que inicialmente la razón social de la recurrente era (foja 1099/vuelta). Sin embargo, mediante la Junta General de Accionistas de 2 de octubre de 2004 se acordó cambiar dicha razón social por la de la cual a través de la minuta respectiva se elevó a Escritura Pública el 14 de octubre del mismo año (fojas 1100 a 1104).

¹⁵ NCP: No clasificado previamente.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

facultada a otorgar a sus trabajadores, incluso de forma unilateral, una participación en las utilidades de la empresa mayor a la regulada en el citado artículo 2, la cual constituye un gasto deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que considerando lo expuesto, y teniendo en cuenta que la Administración no repara el cumplimiento por parte del recurrente de lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y norma reglamentaria, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la apelada en este extremo.

Que respecto al fundamento de la Administración referente a que la distribución de utilidades de la recurrente a favor de sus trabajadores constituye un acto de liberalidad, debe indicarse que no se advierte que los pagos realizados por la recurrente a favor de sus trabajadores constituyan gastos personales ajenos al negocio, toda vez que el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa se da como consecuencia de la prestación de servicios en relación de dependencia de sus trabajadores, resultando por consiguiente un gasto que cumple con el principio de causalidad, que es deducible para determinar la renta neta.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente.

c) Proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1321 y 1322), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 725 726,00, correspondiente a la proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas. En dichos anexos se cita como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso p) del artículo 21 de su Reglamento, y como sustento del reparo el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha expresado argumentos sólidos que demuestren que se debía utilizar el método indirecto previsto en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y que no puede basar el reparo solo en el fundamento de que no se discriminaron los gastos de los costos, máxime si su empresa si estaba en las condiciones para poder diferenciar claramente los gastos inherentes a rentas gravadas.

Que aduce que la actuación de la Administración vulnera el principio del debido procedimiento, en tanto que debió explicar por qué no se debió aplicar el método directo establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que debió valorar los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización, y mencionar los fundamentos de hecho y de derecho bajo los cuales concluyó que no se podía diferenciar claramente los gastos inherentes a rentas gravadas. Invoca la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°

Que refiere que la Administración también vulneró los principios de presunción de veracidad y verdad material, toda vez que debió demostrar con pruebas contundentes que era inviable la adopción del método directo establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y corroborar previamente la adecuación a su caso del método indirecto contenido en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de acuerdo con los Resultados de los Requerimientos N° y para determinar los gastos comunes destinados a rentas gravadas y no gravadas, la recurrente no pudo establecer los gastos inherentes a rentas gravadas, siendo que para la determinación de la proporcionalidad del gasto consideró costos y gastos conjuntamente, pese a que debió haber identificado únicamente los gastos, y que en el papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición a la utilidad por porcentaje de costos y gastos relacionados al ingreso por Drawback 2014*", incluye el costo de ventas conjuntamente con los gastos de administración y de ventas, pero no los gastos financieros; por lo que, el reparo se ajusta a lo dispuesto por el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que es falso lo alegado por la recurrente respecto a que no se ha expresado argumentos sólidos que demuestren que se debía utilizar el método indirecto establecido en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que en el papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición a la utilidad por porcentaje de costos y gastos relacionados al ingreso por Drawback 2014*", presentado por ésta, no se disgregan los gastos para efecto de aplicar el método directo.

Que arguye que a fin de formular el reparo cumplió con merituar la documentación presentada y las normas legales pertinentes, habiendo en los Resultados de los Requerimientos N° y puesto en conocimiento de la recurrente de manera detallada la base legal, los motivos por lo que se procedía al cambio de método aplicado y el cálculo realizado, los cuales sustentan la Resolución de Determinación N°

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 7 del Requerimiento N° (foja 1091/vuelta), notificado con arreglo a ley el 28 de noviembre de 2016 (foja 1092), la Administración comunicó a la recurrente que del papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición a la utilidad por porcentaje de costos y gastos relacionados al ingreso por Drawback 2014*", se observaba que a efectos de calcular los gastos comunes destinados a las rentas gravadas y no gravadas, no se podía determinar claramente los gastos inherentes a rentas gravadas; por lo que, en aplicación del segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone que cuando no se pueda establecer la proporcionalidad del primer párrafo, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas, procedió a determinar un gasto inherente a la renta gravada de S/ 2 390 833,98 (equivalente al 76% de los gastos comunes) y un gasto inherente a la renta no gravada de S/ 744 892,02 (equivalente al 24% de los gastos comunes), al cual dedujo un importe de S/ 19 165,62 correspondiente a un reparo voluntario efectuado por la recurrente, obteniendo una diferencia por reparar de S/ 725 726,40, conforme se detalla en el Anexo N° 04 del referido requerimiento (foja 1083). En ese sentido, le solicitó que sustentara la indicada diferencia.

Que con escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 1046 a 1050), la recurrente sostuvo que por el objeto social que desarrolla obtiene ingresos por drawback; no obstante, al no pertenecer tales ingresos al ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, éstos resultan inafectos. Alegó que para su empresa sí fue posible determinar los gastos comunes de forma proporcional a las rentas gravadas, exoneradas e inafectas, por lo que utilizó el mecanismo previsto en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo gastos directos por S/ 6 963,00 y gastos indirectos por S/ 19 166,00.

Que además, mencionó que la Administración no había señalado en base a qué se sustentaba para afirmar que no se podía determinar claramente los gastos inherentes a rentas gravadas, incumpliendo de esta forma



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

con los principios de razonabilidad, presunción de veracidad y verdad material. A continuación, se muestra el cálculo efectuado por la recurrente:

Cuadro Nº 01

Cálculo de Adición:		%	S/	
Total Gastos Comunes		100,00%	889 135,97	
Menos % de Gastos no relacionados	Gastos por Renta Gravada	-97,84%	-869 970,35	
Adición x % de Gastos comunes relacionados	Gastos por Renta No Gravada	2,16%	19 165,62	Adición Impuesto a la Renta

Que en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 1080/vuelta y 1079), notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 1081), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, e indicó que en el papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición a la utilidad por porcentaje de costos y gastos relacionados al ingreso por Drawback 2014*", al determinar la proporcionalidad del gasto ésta había considerado costos y gastos conjuntamente, a pesar que la normativa se refiere a "*los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente*". Por consiguiente, concluyó en aplicar para efecto del cálculo de la proporcionalidad del gasto el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según el detalle contenido en el Anexo Nº 03 del referido Resultado (foja 1072).

Que precisó que la observación se basa en el citado papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición a la utilidad por porcentaje de costos y gastos relacionados al ingreso por Drawback 2014*", donde a efecto de calcular la proporcionalidad de los gastos comunes destinados a las rentas gravadas y no gravadas, la recurrente consideró de manera conjunta costos y gastos, debiendo haber identificado únicamente los gastos; por lo que, actuó en estricta observación a los principios de razonabilidad, presunción de veracidad y verdad material, poniendo en conocimiento de ésta su observación.

Que a través del Requerimiento Nº (foja 303), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 304), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación formulada en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento Nº respecto a la proporcionalidad de los gastos inherentes a rentas gravadas, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo de dicho requerimiento (foja 302).

Que mediante escrito de 26 de junio de 2017 (fojas 275 a 279), la recurrente reiteró los argumentos esbozados en el escrito de 20 de diciembre de 2016, y se ratificó en que utilizó debidamente el mecanismo previsto en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, determinando gastos comunes por S/ 19 166,00 y gastos realizados en la obtención por drawback por S/ 6 963,00. Adjuntó al respecto, un nuevo papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición artículo 21 inciso p) de la Ley del Impuesto a la Renta – Método Directo*" (foja 227).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº (fojas 295/vuelta a 297/vuelta), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), la Administración señaló que en la página 2 del papel de trabajo denominado "*Cálculo de adición a la utilidad por porcentaje de costos y gastos relacionados al ingreso por Drawback 2014*", la recurrente consideró a fin de determinar el gasto inherente a rentas gravadas el importe de S/ 41 249 015,60, el cual incluye el costo de ventas, y que en respuesta al aludido Requerimiento Nº, ésta adjuntó un nuevo papel de trabajo, en el que se aprecia el mismo error, ya que a fin de determinar la proporcionalidad del gasto imputable a rentas gravadas, incluye el costo de ventas conjuntamente con los gastos de administración y de ventas, además de no incluir los gastos financieros. En ese sentido, mantuvo el reparo por el importe de S/ 725 726,40 al amparo del segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Normas y jurisprudencia aplicables

Que según 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 dicha ley.

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, incorporado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 017-2003-EF¹⁶, contempla en su primer párrafo que 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. Agrega su segundo párrafo que 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 el tercer párrafo del mismo artículo, incorporado por Decreto Supremo N° 281-2010-EF, modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF, prescribe que para efecto de lo dispuesto en los párrafos precedentes, se considera como renta inafecta a todos los ingresos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación del Impuesto, incluidos aquellos que tengan dicho carácter por disposición legal, con excepción de los ajustes valorativos contables.

Que el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, establece 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 para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03205-4-2005 se ha señalado que los ingresos obtenidos como producto del Régimen del *Drawback* no califican como renta de acuerdo con lo dispuesto en las normas del referido tributo, precisando que dichos ingresos no calificarían en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni derivan de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y, por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones¹⁷.

Que asimismo, en las Resoluciones N° _____ y _____, entre otras, este Tribunal ha explicado 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.

Que además, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17626-2-2013 se ha dispuesto que conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto de *drawback* se encuentran inafectos para el Impuesto a la Renta, por lo que resulta correcto que se consideren para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Que respecto al cálculo del gasto, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° _____ y _____ entre otras, que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite

¹⁶ Publicado el 13 de febrero de 2003.

¹⁷ Criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° _____ que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.



Nº 03127-10-2023

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 sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos 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 indirecto inherente a la renta gravada, 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 en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09602-5-2014, se ha indicado que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación ha establecido como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, y 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 indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.

Que conforme con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N°

la Administración debe explicar y sustentar cómo es que la totalidad de los gastos de administración tienen incidencia común, discriminando cada componente de dichos gastos y evidenciando su vinculación con la generación de rentas gravadas y exoneradas, o en todo caso, excluirlos de la categoría de "*gastos comunes*".

Que este Tribunal ha precisado que corresponde a la Administración discriminar cada componente de los gastos de administración, gastos de ventas y gastos diversos, y a partir de ello, evidenciar su vinculación con la generación de rentas inafectas y gravadas, de acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones N° () y () o en todo caso, excluirlos de la categoría de “gastos comunes”.

Que además, debe tenerse en cuenta que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04721-4-2007 y 21422-1-2011, se 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.

Análisis del reparo

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 184 y 1182), la recurrente se dedica a actividades de exportación, y según la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario N° de 29 de abril de 2015 (fojas 175 a 176), ésta consignó en la Casilla 476 – Otros Ingresos No Gravados un importe de S/ 1 086 155,00 (foja 179/vuelta), importe que según se verifica del papel de trabajo denominado “Solicitudes x Drawback Aprobadas – 2014” (foja 1159), corresponde a ingresos obtenidos como producto de drawback, los cuales califican como inafectos al Impuesto a la Renta, lo que no es discutido por las partes. En consecuencia, al encontrarse acreditado que la recurrente obtuvo ingresos gravados y no gravados durante el ejercicio 2014, resultaba procedente que se aplique lo dispuesto por el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, consta del Anexo N° 04 del Requerimiento N° _____ y del Anexo N° 03 de su Resultado (fojas 1072 y 1083), que la Administración procedió a aplicar el procedimiento de prorrata previsto en el citado inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuando la



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

determinación de proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas, de acuerdo al siguiente detalle:

Cuadro N° 02

Rentas gravadas y no gravadas		Porcentaje de rentas
	Declaración Jurada	
Ventas	S/ 42 877 888,00	
Costo de ventas	(S/ 39 414 072,00)	
Renta bruta gravada	S/ 3 463 816,00	76%
Renta bruta no gravada (S/ 1 086 155,00 – S/ 6 963,00)	S/ 1 079 192,00	24%
Total Rentas gravadas y no gravadas	S/ 4 543 008,00	100%

Cuadro N° 03

Gastos comunes	
	Declaración Jurada
Gastos de venta	S/ 951 774,00
Gastos de administración	S/ 1 244 703,00
Gastos financieros	S/ 929 980,00
Gastos diversos	S/ 9 269,00
Total Gastos comunes	S/ 3 135 726,00

Cuadro N° 04

Reparo			
Total Gastos – Proporcionalidad Renta gravada	S/ 3 135 726,00	76%	S/ 2 390 833,98
Total Gastos – Proporcionalidad Renta no gravada	S/ 3 135 726,00	24%	S/ 744 892,02
Total Reparó por Proporcionalidad de Gastos			S/ 744 892,02
(-) Reparó Voluntario efectuado por el contribuyente			(S/ 19 165,62)
Diferencia por reparar			S/ 725 726,40

Que como se aprecia, la Administración a fin de determinar el porcentaje aplicable a los gastos comunes utilizó el método indirecto establecido en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, dividió la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y no gravadas. Sin embargo, tal como se detalla en el Cuadro N° 03 determinó como gastos comunes el total de gastos declarados por la recurrente, como son los gastos de venta, los gastos de administración, los gastos financieros y los gastos diversos, los cuales según se observa corresponden a las Casillas 468, 469, 472 y 480 del Formulario N° de 29 de abril de 2015 (fojas 175 a 177).

Que así, se verifica que la Administración ha calificado como "gastos comunes" a los gastos de venta, gastos de administración y gastos diversos; no obstante, 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, conforme con el criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° o en todo caso, excluirlos de la categoría de "gastos comunes", lo que no hizo.

Que asimismo, como se ha expuesto precedentemente en las Resoluciones N° y , 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



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

artículo 21 del Reglamento de la citada ley, por lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial mencionado, se advierte que la Administración ha incluido de manera indebida a los gastos financieros a efectos de la prorrata de gastos analizada, como contrariamente ésta alega que deben formar parte.

Que en consecuencia, independientemente de la determinación efectuada por la recurrente respecto a la proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas, se tiene que el procedimiento de prorrata aplicado por la Administración en función del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual sustenta el reparo a que se refiere la Resolución de Determinación Nº

no se realizó con arreglo a derecho; por lo que, al no encontrarse debidamente sustentado el presente reparo, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en el mismo extremo.

Que estando a la conclusión arribada, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por las partes.

d) Gastos no necesarios

Que según consta en los Anexos Nº 1 y 2 de la Resolución de Determinación Nº (fojas 1321 y 1322), la Administración adicionó a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 el importe de S/ 68 443.00, por existencia de gastos no necesarios. En dichos anexos se glosa como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento del reparo el Punto 8 del Resultado del Requerimiento Nº

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que los gastos causales pueden ser generados de forma directa e indirecta, pues el principio de causalidad no debe ser analizado de una forma restrictiva sino amplia; asimismo, la relación de causalidad entre un gasto y la generación de renta puede ser potencial o efectiva y que la Administración no puede desconocer los gastos tomando en cuenta las actividades llevadas a cabo en un ejercicio o registradas en el Registro Único de Contribuyente, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 710-2-99, 165-3-2010, 11963-3-2014, 3625-10-2014 y 4571-4-2002.

Que argumenta que los calendarios acrílicos fueron enviados a los clientes, proveedores y personal, mientras que los almanaques a 3 colores, los cuales son de carácter agrícola siendo de utilidad a agricultores y ganaderos de la sierra, fueron enviados a sus proveedores de lana y potenciales nuevos proveedores, precisando que dichos calendarios y almanaques contienen un logo que dice *compradores de fibra de alpaca – lana de oveja* y refieren la dirección y el teléfono de contacto de la empresa. Aclara que si bien es cierto que en virtud del contrato celebrado con se pactó que ésta fuera quien se iba a encargar de adquirir la lana, es errado generalizar que su empresa no adquiriría lana, en tanto que la operación con constituye una operación más de las tantas que puede realizar con otros proveedores, toda vez que también realizó servicios de compra de lana durante el ejercicio 2014.

Que considera que, si la Administración se encontraba disconforme con la información brindada en el procedimiento de fiscalización, debió realizar cruces de información con terceros, en este caso, con los proveedores, potenciales proveedores, clientes y potenciales clientes. Indica que su cuestionamiento se fundamenta en que si su empresa demostró la causalidad de los gastos, además de haber entregado un mínimo de elementos probatorios, corresponde a la Administración la carga de la prueba.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que para calificar determinados conceptos como deducibles se requiere acreditar una relación de causalidad directa de los gastos efectuados con la generación de la renta y el



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

mantenimiento de su fuente, salvo que estén expresamente prohibidos para efectos de su deducibilidad o que existan límites o restricciones.

Que refiere que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° se repararon "gastos de viaje para tomar fotos" y "gastos de impresión de almanaques", debido a que la recurrente no sustentó que éstos fueran necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta.

Que menciona que si bien la recurrente alega que los gastos fueron incurridos por (Gerente General) y (trabajador), para viajar a Piura, Arequipa, Cusco, Ica e Iquitos a realizar tomas fotográficas de parajes en diferentes zonas turísticas; sin embargo, los almanaques no presentan imágenes de Iquitos ni Cusco. Adicionalmente, la recurrente no acreditó la entrega de agendas, ni la distribución ni entrega de almanaques, entre otras observaciones encontradas en la fiscalización.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° (foja 1091/vuelta), notificado con arreglo a ley el 28 de noviembre de 2016 (foja 1092), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara que los bienes y servicios descritos en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 05 de dicho requerimiento (fojas 1082 y 1082/vuelta), fueron necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta. Asimismo, le requirió que adjuntara el contrato celebrado con José Luis Fernández Reynaga, que exhibiera los modelos de almanaques que se imprimieron y en los que se habría incurrido en una serie de gastos para su ejecución, y que precisara el destino de los citados bienes y servicios observados, entre otros, para sustentar la causalidad del gasto.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 1037 a 1040), manifestando que los bienes y servicios observados corresponden a "gastos de viaje para tomar fotos" y "gastos de impresión de almanaques". Señaló con relación a los gastos de viaje que fueron incurridos por quien ocupa el cargo de Gerente General y por quien es personal de la empresa, para realizar 5 viajes a diferentes departamentos del país como son Piura, Arequipa, Cusco, Ica e Iquitos, los cuales tenían como motivo realizar tomas fotográficas de parajes en diferentes zonas de dichos departamentos, así como de los lugareños con trajes típicos de sus zonas de residencia, con la finalidad de resaltar las costumbres típicas del Perú.

Que agregó que dichas fotos, después de un proceso riguroso de selección, fueron utilizadas para la confección de almanaques, los mismos que forman parte del programa de promoción y propaganda de la empresa, y fueron distribuidos entre los proveedores, clientes y trabajadores, resultando, por lo tanto, gastos de publicidad deducibles de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N°. Preciso que emitió la Factura Electrónica N° detallando en forma pormenorizada el servicio que brindó, pero que al final del concepto de dicha factura refirió "según contrato", el cual nunca le fue remitido; sin embargo, este señor es un reconocido promotor que tiene referencias en la web.

Que sobre los gastos de impresión de almanaques, mencionó que las Facturas N° y fueron emitidas por Impresores, por la impresión de los almanaques que llevan impresas las fotos tomadas en los viajes a Piura, Arequipa, Cusco, Ica e Iquitos, para ser utilizados en el programa de promoción y propaganda de la empresa, los cuales fueron distribuidos entre los proveedores, clientes y trabajadores. A su vez, indicó que la Factura N° fue emitida por por los servicios de confección de diferentes documentos internos que permiten el orden y control de las operaciones internas de las diferentes áreas de la empresa, por la confección de almanaques acrílicos de escritorio y por la confección de almanaques a 3 colores de papel periódico de carácter agrícola, los cuales son enviados a sus proveedores de lana y potenciales nuevos proveedores. Y, que la Factura N° emitida también por, fue por la compra de 8 agendas con impresión que fueron



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

entregadas a los jefes de las diferentes áreas de la empresa, con la finalidad que sean utilizados para el registro de información importante.

Que en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1078, 1079 y 1079/vuelta), notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 1081), la Administración señaló que de acuerdo con la clasificación de gastos efectuada por la recurrente, procede a reparar los "*gastos de viaje para tomar fotos*" y los "*gastos de impresión de almanaques*", al no haber sustentado que fueron necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, así como tampoco su destino al que se refiere el principio de causalidad, conforme al detalle del Anexo N° 04 adjunto al presente Resultado (foja 1071).

Que respecto a los "*gastos de viaje para tomar fotos*" sostuvo que para la realización de las tomas fotográficas se había contratado a , según el contrato presentado por la recurrente, y conforme se señala en los comprobantes de pago observados que se encuentran anotados en su contabilidad; además, en la Factura Electrónica N° se indicó que , brindó el servicio de elección de lugares y/o parajes donde se realizarían las tomas fotográficas; por lo que, concluyó que (Gerente General) y Luis Paredes Angulo (trabajador), no realizaron las tomas fotográficas. La Administración añadió que la recurrente no sustentó el proceso de selección de fotos ni la entrega de los almanaques con dichas fotografías a sus proveedores, clientes y trabajadores, conforme ésta lo alegaba.

Que en cuanto a los "*gastos de impresión de almanaques*", adujo que la recurrente presentó copia de algunos almanaques, pero no acreditó la distribución ni entrega de éstos dentro de su programa de promoción y propaganda que alegaba, más aún si en el ejercicio 2014 se dedicó a la prestación de servicios de compra de lana, escojo y/o clasificación de dicho producto a su único cliente , a quien además le compra tops y bumps de lana para exportación. Sobre las Facturas N° explicó que la recurrente no adjuntó documentación que acredite que los almanaques y agendas fueron enviados a los proveedores y jefes de las diferentes áreas de la empresa; por lo que, no sustentó su necesidad ni entrega.

Que a través del Requerimiento N° (foja 303), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 304), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° respecto a los gastos no necesarios observados precedentemente, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo de dicho requerimiento (foja 302).

Que mediante escrito de 26 de junio de 2017 (fojas 274 y 275), la recurrente reiteró los argumentos vertidos en el escrito de 20 de diciembre de 2016, alegando que los gastos observados cumplen con el principio de causalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 294/vuelta, 294 y 295/vuelta), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), la Administración volvió a señalar las conclusiones del Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° , añadiendo lo siguiente con relación a la recurrente: i) Que presentó nuevos almanaques, pero del año 2014; ii) Que no presentó documentación sustentatoria que acreditara su afirmación de que fueron necesarios los "*gastos de viaje para tomar fotos*" incurridos por (Gerente General) y (trabajador), máxime si con anterioridad se había contratado a quienes serían los responsables de dichas tomas; iii) Que no acreditó los gastos de viaje incurridos en las ciudades de Cusco e Iquitos, cuyas fotos no forman parte del almanaque 2015; iv) Que no acreditó la distribución ni entrega de los almanaques; v) Que si bien afirmaba que envió a sus proveedores de lana almanaques a 3 colores, no tenía proveedores de lana, ya que no adquiría lana conforme se acredita de su contabilidad y comprobantes de pago; siendo que quien los habría adquirido era por ende, los proveedores serían de dicha empresa, mientras que la recurrente solo presta el servicio de compra de lana para el proceso de producción de la referida empresa en virtud a un contrato. Por otro lado, la Administración señaló que levantaba el reparo



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

por la impresión de diferentes documentos internos distintos a la compra de almanaques respecto a la Factura N° 005-820.

Que por lo tanto, en el citado Resultado del Requerimiento N° la Administración mantuvo el reparo por el importe de S/ 68 443,00, indicando que no quedaba sustentado que los bienes y servicios observados fueran necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, ni tampoco particularmente la entrega de los almanaques, es decir, su destino.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone 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 la referida ley.

Que el último párrafo de dicho artículo, modificado por Ley N° 28991, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que en las Resoluciones N° y , este Tribunal ha señalado que el denominado “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, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que de igual forma, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, se ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso. Adicionalmente, en la Resolución N° 06072-5-2003, se ha indicado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que a través de la Resolución N° este Tribunal ha dispuesto que corresponde al contribuyente 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 de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° y para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 20790-1-2012 y 00147-3-2014, se ha indicado que para que los gastos de viaje sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente.



Tribunal Fiscal

N° 03127-10-2023

Análisis del reparo

Que conforme se observa del Anexo N° 04 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1071), la Administración reparó los comprobantes de pago detallados en dicho resultado¹⁸, al sostener que la recurrente no acreditó la causalidad de los gastos efectuados, específicamente la necesidad de éstos para producir renta o mantener la fuente generadora, así como también su destino.

Que respecto a las operaciones que sustentan los comprobantes de pago observados, la recurrente ha clasificado la causalidad de los gastos en 2 grupos: "gastos de viaje para tomar fotos" y "gastos de impresión de almanaques", los cuales han sido considerados por la Administración al formular el reparo, en tanto los referidos comprobantes guardan relación con dicha clasificación; por lo que, en función de ello se procederá a emitir pronunciamiento.

"Gastos de viaje para tomar fotos"

Que los comprobantes de pago vinculados a tales gastos corresponden a los siguientes conceptos:

Cuadro N° 05

Paquete turístico	Factura N° (foja 969), emitida por , por la venta de un paquete turístico a la ciudad de Arequipa, señalando como referencia "Grupo:"
Alojamiento y alimentación	Boleta de Venta N° (foja 968), emitida por por consumo de alimentos en restaurant; Ticket – Factura N° (foja 954), emitido por , por expendio de alimentos; Factura N° (foja 966), emitida por por concepto de restaurant, alojamiento, minibar y lavandería; Factura N° (fojas 956, 957 y 959), emitida por , por alojamiento, bebidas no alcohólicas y comida; Facturas N° (fojas 942 y 944), emitidas por por expendio de alimentos; Factura N° (foja 943), emitida por por alojamiento y alimentación; y Facturas N° (fojas 928 y 933), emitidas por por alojamiento y alimentación.
Movilidad	Facturas N° (fojas 961 a 963), emitidas por , por el servicio de transporte de Aplao – Arequipa, de Arequipa a Camaná y de Camaná a Aplao; Factura N° (foja 952), emitida por , por el servicio de movilidad Nasca – Cahuachi -Nasca; Recibo por Honorarios N° (foja 951), emitida por , por movilidad dentro de la ciudad de Ica; Facturas N° (fojas 929 y 931), emitidas por por movilidad por el Río Amazonas, Río Nanay y Río Momón; y Factura N° (foja 930), emitida por , por servicio de movilidad en Iquitos.
Combustible	Facturas N° (fojas 945 y 946), emitidas por , por venta de biodiesel y diesel.
Vuelos nacionales y honorarios por emisión de boletos aéreos nacionales	Tickets Electrónicos N° (fojas 936 a 939), emitidos por , por los vuelos Lima-Iquitos-Lima y Arequipa-Lima-Arequipa, a nombre de los pasajeros y Facturas N° (fojas 940 y 941), emitidas por por honorarios por emisión de boletos aéreos nacionales, señalando como referencia "Paredes/Julio".
Servicio de tomas fotográficas	Recibos por Honorarios N° (fojas 935, 955, 960 y 965), emitidos por por tomas de fotografías de parajes y trajes típicos en diversos lugares del país, para ser utilizados en la impresión de almanaques.
Servicio de elección de lugares y/o parajes típicos	Factura Electrónica N° (foja 967), emitida por por el servicio de elección de lugares y/o parajes típicos donde se realizarán las tomas fotográficas, trajes típicos necesarios, modelos, movilidad, refrigerios, viáticos y otros según contrato.

¹⁸ Siendo preciso indicar que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 294/vuelta), la Administración levantó reparos correspondientes a diversas operaciones contenidas en la Factura N° (foja 973), manteniendo únicamente en dicha factura el reparo por la adquisición de 500 calendarios en acrílico a colores y 2000 almanaques a 3 colores según modelo, por el importe de S/ 2 269,66.

¹⁹ Por error material se indica la Factura N°



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Servicio de modelaje para tomas fotográficas, servicio de escenificación de una sesión fotográfica, servicio de apoyo en locación de fotos y otros	Recibo por Honorarios N° (foja 964), emitido por , por servicios de modelaje para tomas fotográficas, realizadas en las localidades de Aplao y Camaná el día 1 de julio de 2014; Recibo por Honorarios N° (foja 950), emitido por por apoyo en locación de fotos tradicionales típicas en Huacachina; Recibo por Honorario N° (foja 948), emitido por por escenificación de una sesión fotográfica en el sector de Recibo por Honorario N° (foja 947), emitido por , por escenificación de una sesión fotográfica en el sector de Cahuachi; Facturas N° (fojas 932 y 934), emitidas por Asociación Cultural Ensamble Cultural, por el servicio de preparación y acomodamiento de varios escenarios y lugares para la toma de sesión fotográfica; y Recibo por Honorario N° (foja 949), emitido por por concepto de "Trabajo breve historia de El Carmen y vestimentas festivas".
---	--

Que sobre el particular, tanto en el procedimiento de fiscalización como en el procedimiento contencioso tributario, la recurrente asevera que cada uno de los gastos incurridos en los servicios que conforman los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 05, fueron efectuados con la finalidad de realizar tomas fotográficas de parajes en los departamentos de Piura, Arequipa, Cusco, Ica e Iquitos, fotografías que luego de un proceso de selección habrían sido utilizadas para la confección de almanaques, los mismos que a su vez serían entregados a sus proveedores, clientes y trabajadores, como parte del programa de promoción y propaganda de la empresa; precisando que los viajes a los mencionados departamentos fueron realizados por Luis Gutiérrez Barreda quien ocupa el cargo de Gerente General y por Luis Paredes Angulo quien es personal de la empresa.

Que sin embargo, de los Recibos por Honorarios N° (fojas 935, 955, 960 y 965), del Contrato de Prestación de Servicios de 5 de mayo de 2014 (foja 1110), de la Carta de 2 de mayo de 2014 (foja 1109) y de lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 1079 y 1079/vuelta), se advierte que fue quien habría sido contratado por la recurrente para que se encargue de realizar las aludidas tomas fotográficas de las zonas mencionadas; mientras que de acuerdo con la Factura Electrónica N° (foja 967), fue quien habría brindado el servicio de elección de los citados lugares y/o parajes típicos donde se realizaron dichas tomas.

Que en ese sentido, si bien la recurrente alega que los "Gastos de viaje para tomar fotos", los cuales engloban los paquetes turísticos, el alojamiento, la alimentación, la movilidad, el combustible, los vuelos nacionales²⁰ y los honorarios por emisión de boletos, fueron incurridos por (Gerente General) y por (personal de la empresa) para realizar tomas fotográficas en los departamentos de Piura, Arequipa, Cusco, Ica e Iquitos; de la documentación referida en el párrafo anterior no se aprecia la necesidad de los viajes de dicho gerente y trabajador, para efectos de producir renta o mantener la fuente generadora.

Que aunado a ello la recurrente no ha presentado ninguna documentación ni tampoco ha explicado cómo así la participación del citado gerente y empleado guardaría correspondencia con los fines por los que supuestamente se realizaron los viajes, es decir, explicando su vinculación con las tomas fotográficas para la elaboración de los almanaques; debiendo precisarse que, aun cuando en la cláusula quinta del aludido Contrato de Prestación de Servicios de 5 de mayo de 2014 (foja 1110), se estipula que coordinará oportunamente con la gerencia de la recurrente lo relacionado a las fechas, lugares y otros, en las que se realizarán las tomas fotográficas, esto no prueba la necesidad de los viajes de a los departamentos de Piura, Arequipa, Cusco, Ica e Iquitos.

Que por lo expuesto, al no haber la recurrente sustentado la necesidad de los gastos por paquetes turísticos, el alojamiento, la alimentación, la movilidad, el combustible, los vuelos nacionales y los honorarios por emisión de boletos, de los que afirma fueron incurridos por (Gerente General) y por Luis Paredes Angulo (personal de la empresa), y dado que la Administración no desconoce la realización de dichos viajes ni de los viáticos observados, sino que cuestiona su causalidad en el sentido que no se efectuaron por el citado gerente y empleado para obtener tomas fotográficas a fin de confeccionar

²⁰ Que figuran a nombre del gerente general y un empleado de la recurrente, lo que además es reconocido por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

almanaques que luego serían entregados a proveedores, trabajadores y clientes, el cual es el argumento de la recurrente para sustentar la necesidad de tales viajes y viáticos, corresponde mantener el reparo, y confirmar la resolución apelada en el presente extremo.

Que acerca del servicio de tomas fotográficas, el servicio de elección de lugares y/o parajes típicos, el servicio de modelaje para tomas fotográficas, el servicio de escenificación de una sesión fotográfica, el servicio de apoyo en locación de fotos y otros detallados también en el Cuadro N° 05, cabe señalar que al igual que los gastos por viajes y viáticos antes analizados, la Administración no cuestiona la realización de las operaciones, sino su causalidad en lo que se refiere a la necesidad y el destino de dichos gastos.

Que al respecto, teniendo en cuenta que la Administración no desconoce la realidad de los citados servicios, y que incluso sustenta en su contratación, la falta de causalidad de los gastos de viaje de

(Gerente General) y por (personal de la empresa), pues afirma en el el Resultado del Requerimiento N° (fojas 294/vuelta, 294 y 295/vuelta), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), que la recurrente había contratado a

quienes serían los responsables de las tomas de fotografías y elección de escenarios para la impresión de los almanaques, corresponde levantar el reparo en el extremo de servicio de tomas fotográficas, el servicio de elección de lugares y/o parajes típicos, el servicio de modelaje para tomas fotográficas, el servicio de escenificación de una sesión fotográfica, el servicio de apoyo en locación de fotos detallados también en el Cuadro N° 05 y revocar la apela en este extremo.

"Gastos de impresión de almanaques"

Que de conformidad con el inciso q) del artículo 37° de la referida ley son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

Que según el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, a efecto de lo previsto en el inciso q) del Artículo 37 de la Ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos; 2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que agrega el referido inciso m) del artículo 21 que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Que para efecto del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que indica el citado artículo que la deducción de los gastos que no excedan del límite a que alude el párrafo anterior, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Que conforme a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° del 14 de julio de 2000, la publicidad comercial es toda forma de comunicación pública que busca fomentar, directa o indirectamente, la adquisición de bienes o la contratación de servicios captando o desviando las preferencias de los consumidores.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que asimismo, mediante Resolución N° _____ este Colegiado sostiene que cuando la referida publicidad se encuentra relacionada con el giro del negocio u objeto social de la empresa, constituye un gasto deducible para efecto del Impuesto a la Renta.

Que en las Resoluciones N° _____ y _____, entre otras, en las cuales se discutía la diferencia entre gastos de representación y gastos de promoción, este Tribunal ha señalado que cuando el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta alude al término "gastos de propaganda" no dispone que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación, pues esta referencia es únicamente a título de ejemplo, encontrándose dentro de la excepción aquellos gastos realizados para efectos de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, de acuerdo con la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en "Fundamentos de Mercadotecnia", actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales. Asimismo, se agregó que el principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos a que se refiere el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 citado, entre éstos, los gastos de publicidad, está constituido por el hecho de que los últimos son erogaciones dirigidas a "la masa de consumidores reales o potenciales", y no el elemento netamente promocional, ya que este último puede verificarse también en el caso de un gasto de representación cuyo objeto de promoción es la imagen misma de la empresa.

Que las Facturas N° _____ (fojas 974 y 975), fueron emitidas por _____, por la impresión de 2000 almanaques de 8 láminas; la Factura N° _____ (foja 973), fue emitida por _____, por la impresión de 500 calendarios en acrílico a colores y 2000 almanaques a 3 colores según modelo; y la Factura N° 005-869 (foja 972), fue emitida también por _____, por 4 agendas grandes con impresión y 4 agendas chicas con impresión.

Que sobre dichas facturas, cabe anotar que la Administración tampoco cuestiona la fehaciencia de la adquisición de los almanaques y agendas (*con impresión*), fabricadas por las imprentas proveedoras de la recurrente, sino su causalidad, dado que refiere que no se acreditó la entrega de los almanaques a los proveedores, clientes y trabajadores de ésta, ni la entrega de las agendas (*con impresión*) a los jefes de las diferentes áreas de la empresa, es decir, discute el destino del gasto.

Que sin embargo, respecto de las Facturas N° _____ (fojas 974 y 975), emitidas por _____, por la impresión de 2000 almanaques de 8 láminas; la Factura N° _____ (foja 973), emitida por _____, por la impresión de 500 calendarios en acrílico a colores y 2000 almanaques a 3 colores según modelo, de lo actuado no se aprecia que la Administración haya analizado si los citados gastos constituyen gastos de representación o son gastos de publicidad dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, a efectos de establecer si su entrega a cada uno de sus clientes debía estar documentada; por lo que, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la apelada en este extremo.

Que respecto de la Factura N° _____ (foja 972), emitida también por _____, por 4 agendas grandes con impresión y 4 agendas chicas con impresión en efecto, de la documentación que obra en autos no se aprecia que la recurrente hubiese entregado las agendas a los jefes de las diferentes áreas de la empresa, como contrariamente afirma; por lo que, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que lo expuesto no contradice con los criterios sostenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 165-3-2010, 11963-3-2014, 3625-10-2014 y 4571-4-2002, citadas por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que con relación a lo manifestado por la recurrente respecto a que la Administración debió practicar cruces de información, es oportuno acotar que de acuerdo con el numeral 3 del artículo 62 del Código Tributario²¹, la Administración no se encuentra obligada a efectuar cruces de información con terceros, dado que ello constituye una facultad discrecional.

e) Detergente enviado al costo

Que de los Anexos N° 1 y 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1321 y 1322), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por el importe de S/ 173 825,00, por concepto de detergente enviado al costo. En dichos anexos se glosa como base legal la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, y el artículo 20 y el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento del reparo el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N°

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que en el procedimiento de fiscalización proporcionó copias de las comunicaciones del consumo de detergente entregado a con las cuales justifica que el citado detergente fuera enviado al costo. Precisa que en base a lo pactado con dicha empresa en el "*Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo*" una de sus obligaciones era la entrega de 22000 kg de detergentes, para que ésta pudiese fabricar la mercadería encargada. Resalta que es por tal fundamento que la Administración no puede sostener el argumento de que no habría correlación entre la compra del detergente y la inexistente compra de lana, en tanto que se había pactado dicho contrato en esos términos.

Que alega que si bien en función de la cláusula 5 del "*Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo*" su empresa no se encargaba de la adquisición de lana directamente, sino que, por el contrario, era quien se dedicó a la compra de ésta para poder cumplir con la fabricación por encargo, por lo cual queda desvirtuada la posición sostenida por la Administración, dado que se puede demostrar la relación entre la utilización del detergente proveído por su empresa y la lana adquirida por

En ese sentido, solicita que se levante el reparo por la adquisición de detergente, puesto que no basta la simple alegación de que se evidencia la ausencia de adquisición de lana, respecto de la cual pudiera justificarse la utilización del detergente comprado por su empresa.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de acuerdo con el "*Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo*", proporcionó fibra de alpaca y lana de oveja (*materia prima*), los cuales constituyen bienes necesarios (*indispensables*) para la fabricación de tops y bumps, dado que sin dicha materia prima no se obtendría ninguno de los productos detallados en las facturas emitidas, habiéndose encargado además de todo el proceso de producción, fabricación o transformación hasta la obtención de los tops y bumps; mientras que la recurrente se limitó a proporcionar el detergente "*Hostapal MRMN. MX LIQ.*". En consecuencia, en aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la operación no se trata de un servicio de fabricación de bienes por encargo, al no encontrarse en la definición contenida en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° , sino que constituye una venta de bienes que posteriormente son destinados a la exportación.

²¹ Establece que en el ejercicio de su función fiscalizadora, la Administración dispone de la facultad discrecional de requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas, para lo cual la Administración deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres días hábiles, y que esta facultad incluye la de requerir la información destinada a identificar a los clientes o consumidores del tercero.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que así, aduce que el detergente enviado al costo de producción de tops y bumps por S/ 173 825,00, según la contabilidad de la recurrente (*Cuenta contable 90.2 Materiales Auxiliares*), debe ser reparado, dado que ésta no produce directamente ni a través de un tercero los tops y bumps que exporta, sino que los adquiere como producto terminado de su proveedor, por lo que el reparo debe mantenerse.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (foja 751), notificado con arreglo a ley el 10 de marzo de 2017 (foja 752), la Administración comunicó a la recurrente que había observado la adquisición de 22000 kg de detergente "*Hostapal MRMN. MX LIQ.*" durante el ejercicio 2014; sin embargo, no se apreciaba la adquisición de lana (*materia prima*) que sustentara la necesidad de adquirir dicho detergente, ya que según se había indicado, éste se utilizaba en el lavado de lana. Asimismo, le señaló que si bien había proporcionado copias de comunicaciones del consumo de detergente entregado a, y que la referida empresa solo emitía facturas por "*servicios de fabricación de tops por encargo*"; no obstante, no se advertía la adquisición de lana (*materia prima*) necesaria para la fabricación de tops, bumps y otros que se reflejan en las facturas emitidas por

Que de esta manera, en el mencionado Punto 2 del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la necesidad de la adquisición de detergente, al no existir en su contabilidad la adquisición de lana; además, le requirió que precisara lo siguiente: *¿con qué lana fabricó los tops y bumps?*, y si *¿las facturas son solo por el servicio de fabricación de tops y bumps o por la venta de tops y bumps?*, dado que en su contabilidad y en la documentación exhibida no se advierte la adquisición ni entrega de lana a

Que con escrito de 30 de marzo de 2017 (fojas 726 y 727), la recurrente explicó que conforme al "*Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo*" había encargado la fabricación de tops a, y, en estricto cumplimiento a la cláusula 6 de dicho contrato, ésta debía incorporar los insumos proporcionados por su empresa, necesarios para la elaboración de los productos; por lo que, en ese sentido, cumplió con entregar el detergente "*Hostapal MRMN. MX LIQ.*", insumo con el cual se materializa la modalidad del contrato de fabricación por encargo.

Que puntualizó que conforme a la cláusula 5 del referido contrato, podía adquirir localmente y/o importar otras materias primas e insumos necesarios para la realización del servicio de fabricación por encargo, por lo tanto, dicha empresa adquiere lana para prestar el aludido servicio de fabricación por encargo. Destacó que es necesario comprender que, en la fabricación y obtención de tops, se incluyen varios procesos textiles, como el proceso de lavado de lana clasificada, que incluye varios subprocesos, y el proceso de peinado de la lana lavada, que también incluye varios subprocesos, siendo que, para un mejor análisis, adjuntaba un informe elaborado por el Ing. Jimmy Cuadros.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 732, 733/vuelta y 733), notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 734), la Administración indicó que de acuerdo con el "*Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo*", proporciona fibra de alpaca y lana de oveja (*materia prima*), los cuales constituyen bienes necesarios (*indispensables*) para la fabricación de tops y bumps, ya que sin dicha materia prima no se obtendría ninguno de los productos detallados en las facturas emitidas, se encarga además de todo el proceso de producción, fabricación o transformación hasta la obtención de los tops y bumps; mientras que la recurrente proporciona únicamente el detergente "*Hostapal MRMN. MX LIQ.*", insumo utilizado en el proceso de lavado; observándose que sin detergente, aun se obtendrían los tops y bumps vendidos a ésta.

Que en ese sentido, en el referido Punto 2 del Resultado del Requerimiento N°, la Administración concluyó al amparo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que el "*Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo*" a la realidad de los hechos no



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

se trata de un servicio de fabricación de bienes por encargo, al no encontrarse contemplado en la definición contenida en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° , sino que constituye una venta de bienes que posteriormente son destinados a la exportación. Por lo tanto, el detergente enviado al costo de producción de tops y bumps por S/ 173 825,00, según la contabilidad (*Cuenta contable 90.2 Materiales Auxiliares*), debe ser reparado, dado que la recurrente no produce directamente ni a través de un tercero los tops y bumps que exporta, sino que los adquiere como producto terminado de su proveedor Michell y Cía. S.A.

Que a través del Requerimiento N° (foja 303), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 304), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , respecto a los gastos no necesarios observados precedentemente, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo de dicho requerimiento (foja 302).

Que mediante escrito de 26 de junio de 2017 (fojas 273 y 274), la recurrente sostuvo que la Administración desnaturalizaba los servicios recibidos, los cuales tienen la naturaleza de fabricación por encargo. Preciso que su objeto social se enmarca en la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, y que de conformidad con los artículos 1771 y 1785 del Código Civil un contrato por encargo tiene la naturaleza de un contrato de obra, siendo el comitente el único responsable; por lo que, ella actuó como comitente, aportando a la prestación del servicio el detergente "*Hostapal MRMN. MX LIQ.*", el cual es necesario según el informe técnico elaborado por el Ing. Jimmy Cuadros y, por ende, al haber intervenido el detergente en el proceso de fabricación de los tops, los mismos que luego fueron vendidos al exterior, la Administración debe aceptar esta deducción como parte del costo de fabricación.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 292/vuelta a 294/vuelta), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), la Administración mantuvo el reparo reiterando las conclusiones del Punto 2 del Resultado del Requerimiento N°

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112²², prescribe que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que el artículo 37 de la citada ley, 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 de otro lado, el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, incorporada por Decreto Legislativo N° 1121²³, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponibles, señalando que para

²² Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2012.

²³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que por su parte, en el último párrafo de la precitada norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados²⁴.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° [redacted] que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° [redacted] señala que: *"...este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."*

Que de otro lado, el numeral 7 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° [redacted] modificado por Resolución de Superintendencia N° [redacted] cuando establece como servicio sujeto al SPOT a la fabricación de bienes por encargo, la define como aquel servicio mediante el cual el prestador del mismo se hace cargo de una parte o de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación, o transformación de un bien, precisando que, para tal efecto, el usuario del servicio entregará todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquéllos que se hubiera encargado elaborar, producir, fabricar o transformar.

Que agrega el anotado numeral que se incluye en la presente definición, a la venta de bienes cuando las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien con los que el vendedor ha elaborado,

²⁴ Cabe anotar que el artículo 8 de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, dispuso la suspensión de la facultad de la Administración para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, dicha ley dispuso la suspensión de la aplicación de la referida Norma XVI, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la citada norma. Cabe mencionar que mediante Decreto Supremo N° 145-2019-EF, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 6 de mayo de 2019, se aprobaron los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma antielusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

²⁵ Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo, por lo que resulta válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos con respecto a la Norma VIII.

En efecto, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1421, establecía que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

²⁶ Mediante la cual se aprobaron las normas para la aplicación del SPOT y que es citada en el presente análisis debido a que la Administración la considera como parte del sustento del reparo que es materia de análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

producido, fabricado o transformado los bienes vendidos, han sido transferidos bajo cualquier título por el comprador de los mismos.

Que además la citada norma, señala que no se incluye en esta definición: a) Las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente avíos textiles, en tanto el prestador se hace cargo de todo el proceso de fabricación de prendas textiles. Para efecto de la presente disposición, son avíos textiles, los siguientes bienes: Etiquetas, hangtags, stickers, entretelas, elásticos, aplicaciones, botones, broches, ojalillos, ehebillas, cierres, clips, colgadores, cordones, cintas twill, sujetadores alfileres, almas, bolsas, plataformas y cajas de embalaje y, b) Las operaciones por las cuales el usuario entrega únicamente diseños, planos o cualquier bien Intangible, mientras que el prestador se hace cargo de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación de un bien.

Que el inciso a) del artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° _____ precisa que el proceso de elaboración, producción, fabricación o transformación a que se refiere el servicio de fabricación por encargo implica la obtención por parte del usuario de un bien de igual o distinta naturaleza o forma respecto de aquél que hubiera sido entregado por éste al prestador del servicio, en tanto que el inciso b) del citado artículo, precisa que dicho servicio no incluye la actividad de envase y empaque comprendida en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU de las Naciones Unidas – Tercera Revisión (7495), la cual se encuentra comprendida en el numeral 5 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° _____ y normas modificatorias.

Que mediante las Resoluciones N° _____, este Tribunal en concordancia con las Resoluciones de Superintendencia N° _____ y _____, ha señalado que el servicio de fabricación de bienes por encargo requiere que el prestador se haga cargo de una parte o de todo el proceso de fabricación de un bien, y que el usuario o contratante entregue todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquellos bienes que se hubiera encargado fabricar.

Análisis del reparo

Que del Comprobante de Información Registrada (foja 184), se aprecia que la recurrente declaró como actividad económica principal la venta al por mayor de materias primas agropecuarias _____, y como actividades económicas secundarias otras actividades de tipo servicio NCP²⁷ _____ y otras actividades empresariales NCP _____, a la vez que declaró actividades de comercio exterior. Asimismo, de acuerdo con el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 1182), durante el ejercicio 2014 la recurrente prestó servicios de compra, escojo y clasificación de lana y además exportó tops de lana.

Que en el presente caso, la Administración ha hecho uso de la facultad de calificación económica del hecho imponible prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que resulta relevante advertir que por dicha calificación ésta puede preferir la operación efectivamente llevada a cabo, dejando de lado el acto jurídico formalmente realizado por la recurrente, a fin de establecer el hecho imponible oculto por aquellas formas jurídicas aparentes; y, como consecuencia de ello, aplicar el tratamiento tributario correspondiente a la real transacción económica efectuada.

Que en tal sentido, el ejercicio de esta facultad exige que la Administración revise los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, con el objeto de determinar si existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo y los negocios jurídicos formalmente realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes en tales operaciones, a efectos de establecer las consecuencias impositivas a aquella real transacción económica efectuada.

²⁷ NCP: No clasificado previamente.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que corre en autos, copia del “Contrato de Servicios de Fabricación de Tops, Webs y otros por encargo” de 1 de agosto de 2014 (fojas 1130 a 1136), celebrado entre la recurrente (*en calidad de comitente*) y la empresa _____ (*en calidad de prestador*), mediante el cual dicha empresa se comprometió a fabricar por encargo tops, webs y otros productos, según las especificaciones técnicas, cantidades ordenadas, plazos de entrega y otros detalles alcanzados por la recurrente, quien además debía proporcionarle los insumos y/o materias primas necesarias para la elaboración de tales productos. Se estipula también que se permite a la recurrente ejercer control sobre la calidad y cantidad de los bienes, encontrándose autorizada para ingresar a la planta de la empresa _____, con el fin de verificar las máquinas, los procesos de producción, los inventarios de productos terminados o semiterminados objeto de producción por encargo, entre otros.

Que en la cláusula 5 del mencionado contrato se precisa que: “*Salvo disposición expresa en contrario, el PRESTADOR, además de las materias primas y/o insumos proporcionados por el COMITENTE, podrá adquirir localmente y/o importar otras materias primas e insumos necesarios directamente de su(s) proveedor(es) o del (de los) proveedor(es) nombrado(s) por el COMITENTE en cada Servicio de Fabricación por encargo*”; lo mismo que guarda concordancia con la cláusula 6 que indica que el prestador dentro del marco de la producción por encargo deberá incorporar la materias primas y/o insumos proporcionados por el comitente, y/o cualquier otro producto adquirido por el mismo prestador necesario para la elaboración del producto.

Que del precitado contrato se aprecia que _____ se obligó contractualmente en brindar a la recurrente un servicio de fabricación por encargo de tops, webs y otros, bajo las directrices técnicas de ésta, quien en principio era la que debía proporcionarle los insumos y/o materias primas necesarios para la elaboración de los productos; no obstante, el mismo contrato permitía que _____ pueda adquirir también los insumos y/o materias primas por su parte, para destinarlos a la fabricación de tales productos.

Que al respecto, tanto la Administración como la recurrente coinciden en que la lana utilizada en la fabricación de los productos fue adquirida por _____ siendo el cuestionamiento de la Administración el hecho que la recurrente solo hubiese proporcionado el detergente “Hostapal MRMN. MX L/Q.”, sosteniendo que éste no resultaba necesario para la fabricación de dichos productos, debido a que sin él igual se hubieran obtenido los productos y, por lo tanto, la operación no se trataría de una fabricación por encargo, en los términos de la definición contenida en el Anexo 3 de la Resolución de Superintendencia N° _____, sino de una venta de bienes que posteriormente fueron destinados a la exportación, por lo que el detergente no debió enviarse al costo, dado que la recurrente no produce directamente ni a través de un tercero los tops y bumps que exporta.

Que obra en autos (fojas 697 a 702), copia del Informe del Proceso de Manufactura Lavado – Peinado para la obtención de tops, elaborado por el _____, el cual no ha sido objetado por la Administración, en el que se da cuenta que para elaborar los productos requeridos, una vez recibida la materia prima se realizan varios procesos como el lavado, cardado y peinado, utilizando para ello insumos y auxiliares importados y biodegradables. Así, se señala que en el proceso de lavado se utiliza el “Hostapal MRN”, el cual es un alcohol pesado que tiene un buen poder detergente y humectante, porque elimina el sudor y las grasas naturales de la fibra y la contaminación de tierra, polvo y suciedad propios del hábitat de los animales, y permite obtener una fibra limpia, abierta y disponible con las características deseables para continuar los subsiguientes procesos, entre otros. En los Diagramas N° 1 y 2 adjuntos a dicho informe (fojas 695 y 696), se detallan las operaciones del proceso de lavado y peinado, donde figura el uso del “Hostapal MRN” para el lavado de la fibra como parte del proceso de producción de los productos.

Que en dicho sentido, se advierte que el detergente “Hostapal MRMN. MX L/Q.” sí constituye un insumo necesario para la fabricación de los productos a cargo de _____, sin el cual no se podría obtener

28 Presentado durante el procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

una fibra en las condiciones óptimas para continuar con el proceso de elaboración de los tops, detergente que según lo mencionado por las partes y se verifica de los documentos "Comunicación sobre consumo de Hostapal" (fojas 56 a 97), fueron proporcionados por la recurrente y utilizados por _____, en dicho proceso de fabricación; por lo que, considerando que en la fabricación de bienes por encargo, el prestador se hace cargo de una parte o de todo el proceso de elaboración, producción, fabricación, o transformación de un bien, mientras que el usuario del servicio entrega todo o parte de las materias primas, insumos, bienes intermedios o cualquier otro bien necesario para la obtención de aquéllos que se hubiera encargado elaborar, producir, fabricar o transformar, se tiene que la operación se enmarca en la definición del numeral 7 del Anexo N° 3 de la Resolución de Superintendencia N° _____, modificado por Resolución de Superintendencia N° _____, y el criterio contenido en las Resoluciones N° _____.

Que atendiendo a lo precedentemente expuesto, no se aprecia que lo sostenido por la Administración pueda sustentar la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, más aún si lo determinante en el presente caso ha sido establecer si legalmente la sola entrega del detergente en la fabricación de los productos mantiene la calificación de una fabricación de bienes por encargo pactado por las partes intervinientes, a lo que debe agregarse que contrariamente a lo alegado en este reparo en el que la Administración pretende desconocer la fabricación de tops por encargo, se advierte que en el reparo por el exceso de participación de utilidades, la misma Administración sí reconoce dicha forma de contratación efectuada por la recurrente, alegando únicamente que la operación no se encuentra en la Categoría D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas, Revisión 3, como industria manufacturera.

Que por lo tanto, al no encontrarse el reparo debidamente sustentado, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando a que, en la presente instancia, se han levantado los reparos por diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y la declaración jurada anual, exceso de participación de utilidades, proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas; así como, los gastos no necesarios en el extremo de: gastos por el servicio de tomas fotográficas, el servicio de elección de lugares y/o parajes típicos, el servicio de modelaje para tomas fotográficas, el servicio de escenificación de una sesión fotográfica, el servicio de apoyo en locación de fotos detallados en el Cuadro N° 05 de la presente resolución y respecto de las Facturas N° _____ y el reparo por detergente enviado al costo, así como se ha mantenido el reparo por gastos no necesarios en el extremo de los gastos por paquetes turísticos, el alojamiento, la alimentación, la movilidad, el combustible, los vuelos nacionales y los honorarios por emisión de boletos, de los que afirma fueron incurridos por _____ (Gerente General) y por Luis Paredes Angulo (personal de la empresa), y respecto de la Factura N° _____; por lo que, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° _____.

IV. Resoluciones de Determinación N° _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____

(fojas 1304 a 1313 y 1315 a 1317), fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo y mayo a diciembre de 2014, por ingresos no declarados en las bases imponibles, así como por ganancias por diferencia de cambio declaradas.

²⁹ Para lo cual también deberá tener en cuenta los reparos que no se han impugnado, pues como precisó anteriormente, en la Resolución de Determinación N° _____ la Administración también efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por pérdida por diferencia de cambio, por el importe de S/ 9 019,00 y por ganancia por diferencia de cambio, por el importe de S/ 2 406,00. No obstante, del recurso de apelación interpuesto en autos (fojas 1408 a 1433), se observa que tales reparos no fueron impugnados por la recurrente (a diferencia de lo que sí hizo en etapa de reclamación).



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la diferencia de ingresos por los meses de setiembre y octubre de 2014 ascienden a S/ 342 360,00 y S/ 1 080 432,00, los cuales provienen de anticipos recibidos y facturados con las Facturas N° los mismos que de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no correspondía que sean considerados como ingresos a efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, dado que no se habían transferido los riesgos y las ventajas significativas del bien objeto de transacción, e invoca las Resoluciones N°

Que respecto a la diferencia de ingresos por el mes de noviembre de 2014, arguye que la Administración reparó el importe de S/ 3 611 759,00; no obstante, tal como manifestó en la fiscalización dicha diferencia se originó debido al error en consignar como ingreso S/ 0,00 en la declaración sustitutoria de 15 de diciembre de 2014, bajo la Orden N° Preciso que esta declaración se presentó solo con la finalidad de modificar el Impuesto General a las Ventas, y que el PDT 621 Sustitutorio solo mostraba como casilleros a corregir los correspondientes a dicho impuesto, motivo por el cual no se consignó nuevamente dato alguno en el casillero referido a los ingresos del pago a cuenta, puesto que no iba a modificar el importe declarado originalmente.

Que agrega que le sorprende que declarase como pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014 el importe de S/ 0,00, ya que si esa hubiese sido su intención no habría cancelado el referido pago a cuenta por un importe de S/ 101 885,00; por lo que, considera como un error del sistema del PDT 621 la consignación de la base imponible de S/ 0,00 para el citado pago a cuenta. Señaló que la diferencia de S/ 173 760,00, fue aplicada en la Factura N° de 29 de noviembre de 2014, no se devengó en dicho mes, e invoca las Resoluciones N°

Que sobre la diferencia de ingresos por el mes de diciembre de 2014, alega que dicha diferencia equivale a S/ 279 061,00, la cual proviene de aplicar la Factura N° por la suma de S/ 342 360,00 en la Factura N° 002-1524. Refiere que el mencionado saldo fue disminuido erróneamente por el saldo negativo de la Cuenta 75 Ingresos Varios por S/ 59 924,00 cuando lo correcto era que dicho saldo debió disminuirse en S/ 160 688,00; además, se adicionó indebidamente una diferencia de cambio de S/ 508 129,00 cuando lo correcto era deducir una diferencia de cambio de S/ 504 754,00, tal como se consignó en el PLE Mayor. Concluye que declaró en exceso una base imponible en dicho período, puesto que no se efectuó la disminución por concepto de ganancias por diferencia de cambio, en tanto que dicho concepto no constituye ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de acuerdo con la Resolución N°

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° determinó diferencias a favor de la recurrente respecto a los ingresos declarados por ganancias por diferencias de cambio, adelantos e ingresos no afectos – drawback. Indica que halló una diferencia en los ingresos del mes de noviembre de 2014, por el importe de S/ 3 611 759,00 (S/ 3 711 430,00 – S/ 99 671,00 por la ganancia por diferencia de cambio), precisando que se aplicó el adelanto de S/ 173 760,00, de acuerdo a como la recurrente lo alegaba; no obstante, como también ésta lo manifestó, en la declaración sustitutoria declaró S/ 0,00 como base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que resalta que en noviembre de 2014 se considera como ingreso el adelanto de S/ 173 760,00 que fuera percibido en octubre de 2014 sustentado en la Factura N° de 3 de octubre de 2014, conforme se encuentra anotado en el Registro de Ventas – PLE de la recurrente, importe que no formó parte de los ingresos del mes de octubre de 2014 al tratarse de un “adelanto a cuenta de servicios de clasificado”, como se observa también del Libro Mayor – PLE de ésta. Es decir, los ingresos de octubre de 2014 por ventas nacionales ascendió a S/ 1 464 751,00 según el Registro de Ventas sustentado con los comprobantes de



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

pago, mientras que en el Libro Mayor se observa S/ 384 319,00 en la Cuenta Contable 7025 Ventas Nacionales, existiendo una diferencia de S/ 1 080 432,00 que corresponde a "adelantos a cuenta de servicios de clasificado", ambos sustentados con las Facturas N° _____ por lo que, en aplicación del principio del devengado debe considerarse el "adelanto a cuenta de servicios clasificado" sustentado en la Factura N° _____ como ingreso para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014, mes en el cual se devenga el ingreso conforme se sustenta en la Factura N° _____ de 29 de noviembre de 2014.

De lo actuado en el procedimiento de fiscalización

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° _____ (foja 1091), notificado con arreglo a ley el 28 de noviembre de 2016 (foja 1092), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la diferencia entre los ingresos consignados en sus declaraciones mensuales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los ingresos anotados en su Libro Mayor, según lo detallado en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1089).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó el escrito de 20 de diciembre de 2016 (fojas 1058 a 1064), argumentando lo siguiente con relación a las diferencias detectadas:

- i) La diferencia por el mes de setiembre asciende a S/ 342 360,00 y proviene de la recepción de un anticipo recibido y facturado con la Factura N° _____ de fecha 3 de setiembre de 2014, el cual de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18 no correspondía que sea considerado como ingreso, a efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
- ii) La diferencia por el mes de octubre asciende a S/ 1 080 432,00, el mismo que corresponde a 2 anticipos recibidos y facturados con Facturas N° _____, los cuales de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 18 no correspondía que sean considerados como ingresos, a efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
- iii) La diferencia por el mes de noviembre asciende a S/ 3 711 430,00, que proviene de un error en consignar como ingreso S/ 0,00 en la declaración sustitutoria de fecha 15 de diciembre de 2014, bajo la Orden N° _____. Precisó que esta declaración se elaboró solo con la finalidad de corregir el Impuesto General a las Ventas, y que el PDT Sustitutorio únicamente permite corregir casilleros que motivan la nueva declaración y coloca en blanco las que no correspondan, siendo por tal razón que en la determinación del pago a cuenta se consignan los casilleros en blanco; no obstante, con fecha 15 de diciembre presentó y pago el Impuesto a la Renta respecto a noviembre de 2014 por el importe base de S/ 3 537 677,00.

Agregó que entre lo efectivamente pagado por S/ 3 537 677,00 y lo consignado en el PLE Mayor por S/ 3 711 431,00, existe una diferencia de S/ 173 760,00, que corresponde al adelanto efectuado en octubre que fue consignado en la Factura N° _____ de 3 de octubre de 2014, por la suma de S/ 173 760,00, importe que fue aplicado en la Factura N° _____ de 29 de noviembre de 2014 y, en ese sentido, no fue incluido en el total de ingresos de noviembre de 2014 como ingreso afecto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta. También señaló que se incluyó en exceso la ganancia por diferencia de cambio por S/ 99 678,00 y que, si se resta el defecto declarado por anticipo aplicado de S/ 173 760,00, la ganancia por diferencia de cambio de S/ 99 678,00 no constituye ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, obteniéndose un saldo en defecto de S/ 74 082,00 en la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014.

- iv) La diferencia por el mes de diciembre asciende a S/ 279 061,00, el cual proviene de aplicar la Factura N° _____ por la suma de S/ 342 360,00 en la Factura N° _____. Refirió que el saldo anterior fue disminuido erróneamente por el saldo negativo de la Cuenta 75 Ingresos Varios por S/ 59 924,00 cuando



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

el saldo de la misma debió disminuirse en S/ 160 688,00; además, se adicionó indebidamente una diferencia de cambio de S/ 508 129,00 cuando correspondía deducir una diferencia de cambio de S/ 504 754,00, todo ello de conformidad al PLE Mayor.

Indicó que, en resumen, declaró en exceso una base imponible en dicho período, puesto que el defecto de S/ 279 061,00 deberá ser disminuido por la ganancia en diferencia de cambio de S/ 504 754,00 declarada indebidamente como base imponible en diciembre, y que conforme a la Resolución N°

no constituye ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, habiendo declarado en exceso S/ 225 693,00.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1080), notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 1081), la Administración señaló que, de la evaluación al escrito presentado por la recurrente, se determinaban diferencias a favor de ésta respecto a los ingresos declarados por las ganancias por diferencias de cambio, adelantos e ingresos no afectos – drawback, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (foja 1077). En cuanto a la diferencia detectada en los ingresos del mes de noviembre de 2014, mencionó que reparaba el importe de S/ 3 611 759,00 (S/ 3 711 430,00 – S/ 99 671,00 por la ganancia por diferencia de cambio), precisando que en efecto se aplicaba el adelanto de S/ 173 760,00, de acuerdo a como la recurrente lo alegaba en su escrito; no obstante, como también ésta lo manifestaba en dicho escrito, en la declaración sustitutoria declaró S/ 0,00 como base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que a través del Requerimiento N° (foja 303), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificado con arreglo a ley el 19 de junio de 2017 (foja 304), la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas al Resultado del Requerimiento N° , respecto a los reparos a la renta anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de acuerdo al detalle contenido en el Anexo de dicho requerimiento (foja 302).

Que sin embargo, con escrito de 26 de junio de 2017 (fojas 283 a 286), la recurrente reiteró los argumentos vertidos en el escrito de 20 de diciembre de 2016, respecto a la diferencia entre sus ingresos consignados en sus declaraciones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y los ingresos anotados en su Libro Mayor, cuestionando únicamente la diferencia de ingresos del mes de noviembre de 2014.

Que así, en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 300 y 300/vuelta), notificado con arreglo a ley el 11 de julio de 2017 (foja 301), la Administración se pronunció solo sobre la diferencia de ingresos del mes de noviembre de 2014, señalando que en dicho período se considera como ingreso el adelanto de S/ 173 760,00, que fuera percibido en octubre de 2014 sustentado en la Factura N° de 3 de octubre de 2014, tal como se encuentra anotado en el Registro de Ventas – PLE de la recurrente, importe que no formó parte de los ingresos del mes de octubre de 2014 al tratarse de un *"adelanto a cuenta de servicios de clasificado"*, conforme se observa también en el Libro Mayor – PLE; para un mejor entendimiento precisó que los ingresos del mes de octubre de 2014 por ventas nacionales ascendió a S/ 1 464 751,00, según el Registro de Ventas debidamente sustentado con los comprobantes de pago, mientras que en el Libro Mayor se observa S/ 384 319,00 en la Cuenta Contable 7025 Ventas Nacionales (a nivel de cuatro dígitos), existiendo una diferencia de S/ 1 080 432,00 (conformada por S/ 173 760,00 + S/ 906 672), que corresponde a *"adelantos a cuenta de servicios de clasificado"*, ambos sustentados con las Facturas N° y

Que de esta manera, en el referido Resultado del Requerimiento N° , la Administración indicó que en aplicación del principio del devengado corresponde considerar el *"adelanto a cuenta de servicios de clasificado"* sustentado en la Factura N° de fecha 3 de octubre de 2014, como ingreso para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta en noviembre de 2014, mes en el cual se devenga el ingreso conforme se sustenta en la Factura N° de fecha 29 de noviembre de 2014. Mencionó respecto al adelanto por S/ 906 672,00 sustentado en la Factura N° que la recurrente afirmó que *"fue devuelto"*, conforme se dejó constancia en el Punto 6 del Resultado del Requerimiento N° Por lo tanto,



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

la Administración concluyó que carecía de sustento lo argumentado por la recurrente respecto a que el importe de S/ 173 760,00 no son ingresos de noviembre de 2014 para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta; así como que la ganancia por diferencia de cambio está siendo considerada como ingreso en noviembre para la determinación de los pagos a cuenta.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que según el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Ley Nº 29999, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el penúltimo párrafo del mencionado artículo, prescribe que, para efecto de lo dispuesto en este artículo, 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, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta Ley.

Que el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 970, establece que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable; asimismo, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y dicha norma será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que el último párrafo del citado artículo, indica que excepcionalmente en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" como jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85 del Decreto Legislativo Nº 774, modificado por la Ley Nº 27034".

Análisis del reparo

Resoluciones de Determinación Nº



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo y mayo a octubre de 2014, cabe señalar que si bien en el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 1091), la Administración observó diferencias entre los ingresos consignados en las declaraciones mensuales de dichos pagos a cuenta y los ingresos anotados en el Libro Mayor de la recurrente, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 01 de dicho requerimiento (foja 1089), se aprecia que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1080), la misma Administración indicó que luego de la evaluación al escrito presentado por la recurrente (20 de diciembre de 2016), determinaba diferencias "a favor" de la recurrente por "ganancias por diferencia de cambio, adelantos e ingresos no afectos – drawback", tal como dejaba constancia en el Anexo N° 01 adjunto al presente resultado (foja 1077).

Que por dicho motivo, se observa que desde la notificación del Resultado del Requerimiento N° y su Anexo N° 01³⁰, la Administración no cuestionó en el procedimiento de fiscalización las diferencias de ingresos en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo y mayo a octubre de 2014, lo que tampoco hizo en la resolución apelada, reiterando sobre dicho tributo y períodos que se habían determinado diferencias "a favor" de la recurrente por "ganancias por diferencia de cambio, adelantos e ingresos no afectos – drawback", avocando su pronunciamiento como materia controvertida únicamente en el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014 (foja 1331 y 1332/vuelta).

Que asimismo, de la revisión efectuada al Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1077), se aprecia que la Administración excluyó de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo y mayo a octubre de 2014 los reparos por las ganancias por diferencia de cambio (el drawback no había sido incluido como reparo desde el Requerimiento N°).

Que por lo tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo referido a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo y mayo a octubre de 2014.

Resolución de Determinación N°

Que en cuanto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014, cabe señalar que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 1080), la Administración reparó dicho pago a cuenta por el importe de S/ 3 611 759,00, indicando que provenía del importe de S/ 3 711 430,00 determinado por la diferencia entre lo declarado y lo registrado, menos el importe de S/ 99 671,00 por la ganancia por diferencia de cambio, precisando que estaba aplicando el adelanto de S/ 173 760,00, de acuerdo a como la recurrente lo alegaba en su escrito de 20 de diciembre de 2016.

Que no obstante, se advierte que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración puntualiza que respecto al referido reparo que en aplicación del principio del devengado corresponde considerar el "adelanto a cuenta de servicios de clasificado" sustentado en la Factura N° de fecha 3 de octubre de 2014, como ingreso para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta en noviembre de 2014, mes en el cual se devenga el ingreso conforme se sustenta en la Factura N° de fecha 29 de noviembre de 2014, lo cual no había sido observado en el Requerimiento N° ni en su Resultado ni tampoco en el aludido Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

Que toda vez que luego de la notificación del Resultado del Requerimiento N° no se aprecia que la Administración haya solicitado de forma expresa a la recurrente que sustente la citada observación, por el devengo del "adelanto a cuenta de servicios de clasificado", a efectos que la recurrente pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa, apreciándose que recién dicha observación le fue comunicada mediante el referido Resultado del Requerimiento N° se concluye que el reparo acotado por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014 no se encuentra debidamente

³⁰ Ocurrido el 19 de junio de 2017, según la constancia de notificación respectiva (foja 1031).



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

sustentado. En consecuencia, corresponde levantarlo, revocar la resolución apelada en dicho extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 052-003-0015439.

Que estando al sentido del fallo carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente con relación al reparo analizado.

Resolución de Determinación Nº

Que sobre el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, es oportuno mencionar que inicialmente con el Requerimiento Nº la Administración observó dicho pago a cuenta por el importe de S/ 279 061,00, al detectar una diferencia entre lo declarado y lo registrado. Sin embargo, luego de la evaluación del escrito de 20 de diciembre de 2016 presentado por la recurrente en respuesta a dicho requerimiento, la Administración aceptó el sustento de la recurrente, reconociendo lo alegado por ésta de que contrariamente a la aludida omisión, se había declarado en exceso un monto de S/ 225 693,00, el cual en efecto, fue considerado como una diferencia a favor de la recurrente en el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, tal como consta en el Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 1077).

Que por ende, al no existir controversia en cuanto al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

V. Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 1325, 1326, 1328 y 1329), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. La primera vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, mientras que la segunda al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953³¹, tipifica como 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 créditos negociables u otros valores similares.

Que dado que la procedencia de la infracción sancionable mediante la Resolución de Multa Nº se encuentra directamente relacionada con la Resolución de Determinación Nº corresponde resolver en el mismo sentido respecto a dicho valor. En consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en el extremo referido a la Resolución de Multa Nº en que se han mantenido los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº i, y revocarla en el extremo en que se levantaron los reparos, debiendo la Administración efectuar la reliquidación respectiva de la precitada resolución de multa.

Que con relación a la Resolución de Multa Nº cabe indicar que al sustentarse dicho valor en la Resolución de Determinación Nº la cual ha sido dejada sin efecto, corresponde resolver en igual sentido, por lo tanto, revocar la resolución apelada en tal extremo y dejar sin efecto la mencionada Resolución de Multa Nº

³¹ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 03127-10-2023

Con los vocales Falconí Sinche y Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 9 de marzo de 2018, en el extremo referido al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2014 y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 9 de marzo de 2018, en el extremo referido a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y la declaración jurada anual, exceso de participación de utilidades, proporcionalidad de gastos inherentes a rentas gravadas y no gravadas y detergente enviado al costo, así como, los gastos no necesarios en el extremo de: gastos por el servicio de tomas fotográficas, el servicio de elección de lugares y/o parajes típicos, el servicio de modelaje para tomas fotográficas, el servicio de escenificación de una sesión fotográfica, el servicio de apoyo en locación de fotos detallados en el Cuadro N° 05 de la presente resolución y respecto de las Facturas N°
Además, en el mismo extremo la multa vinculada, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Haro Romero
Secretaria Relatora (e)
JS/HR/SN/rag.

NOTA: Documento firmado digitalmente.