



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

2. Resolución de Determinación N°

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, apreciándose de su Anexo N° 2.1 (folio 9736), que la Administración efectuó los siguientes reparos: i) notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad, ii) gastos de adquisición de vales de consumo destinados a terceros por los que no acredita causalidad, iii) gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional por los que no acredita causalidad, iv) gastos que califican como bienes del activo fijo, v) gastos de terceros ajenos al giro del negocio que califican como actos de liberalidad, vi) gastos de viaje por los que no acredita la necesidad y su vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora, vii) gastos de ejercicios anteriores por los que no ha acreditado que hubieran devengado en el ejercicio fiscalizado, viii) otros gastos no deducibles para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, ix) notas de crédito emitidas por descuentos por los que no acredita causalidad, y x) deducción de la depreciación correspondiente a los bienes del activo fijo considerados como gasto.

Que cabe indicar que conforme se advierte del documento denominado "Resumen Estadístico de Fiscalización" (folio 8602), la recurrente tiene como actividad económica la importación y venta de artefactos electrodomésticos y fabricación de pilas.

2.1 Notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9726 a 9734 y 9736), se aprecia que la Administración reparó el registro de las notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de bonificación por convenio de compras, pronto pago, *one shot* y reconocimiento de precios, que afectaron los resultados del ejercicio por S/ 8 757 574,00⁵, consignando como base legal, los artículos 20, 37, el inciso d) del artículo 44 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8441 y 8442), la Administración comunicó a la recurrente que, de acuerdo con la información de sus libros y registros contables, registró cargos a las cuentas de gastos detalladas en el Anexo N° 02 del mencionado requerimiento (folios 8439 y 8440), por lo que le solicitó que explicara por escrito y sustentara documentariamente la naturaleza de dichos gastos y su relación de causalidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora; precisando, entre otros, que los comprobantes de pago y cualquier otra documentación deberían ser identificados con los importes cargados en la cuenta de gastos, que exhibiera el documento que acredite el pago, que en el caso de provisiones que hubieran sido extornadas o anuladas, debía acreditar los ajustes mediante los asientos respectivos, donde se visualice el extorno del asiento o su reclasificación, y en el caso de la anulación del registro contable de un comprobante de pago, debía identificar expresamente el registro de la provisión, y tratándose de gastos de ejercicios anteriores debía acreditarse la provisión y el pago del mismo, conforme el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 9 de febrero de 2012 (folios 8161 a 8163), en el que señaló que las operaciones detalladas en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° se trataban de provisiones contables por estimaciones de gastos de promociones y publicidad que fueron reversadas posteriormente y que tuvieron incidencia tributaria, explicando el procedimiento que aplicó para la contabilización de dichas operaciones, concluyendo que dedujo como

⁵ Cabe indicar que, si bien el importe del mencionado reparo ascendió a S/ 8 996 510,00, mediante la resolución apelada, la Administración levantó dicho reparo en el extremo de las notas de crédito emitidas por concepto de bonificaciones por pilas, por el importe total de S/ 238 936,00, por lo que el importe impugnado en esta instancia asciende a S/ 8 757 574,00 (folios 9851 y 9879/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

gasto únicamente los efectivamente realizados, los cuales se encontraban sustentados en los comprobantes de pago y la documentación pertinente.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8433 a 8436), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que de la revisión de los gastos incurridos, registrados y extornados en las subdivisionarias de las cuentas 936 y 937, y que acreditan los importes de las provisiones genéricas (cuyo saldo se encuentra contenido en las subdivisionarias de la cuenta 637) y el importe de la deducción consignada en la declaración del Impuesto a la Renta, la recurrente exhibió la documentación correspondiente (reporte de los asientos contables, comprobantes de pago emitidos por los proveedores, recortes de publicidad, emails, notas de crédito emitidas a los clientes, documentación comercial), y que de su revisión se efectuaron observaciones que se detallaban en los anexos adjuntos al citado resultado de requerimiento.

Que en el numeral 1.1 del Anexo N° 01 del referido resultado (folios 8426 a 8433), la Administración señaló que la recurrente registró, entre otros, con cargo a las Cuentas 93611: "PR:BO: Convenios", 93612: "PR:BO: Pago Puntual", 93631: "PR:AV: Campañas" y 93640: "PR:AP:DIST: Precios ESP", notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por concepto de "Bonificación por convenio de compras", "Pronto pago", "One shot" y "Reconocimiento de precios", respectivamente. Al respecto, indicó lo siguiente:

- Bonificación por convenio de compras: La recurrente emitió notas de crédito por bonificaciones que fueron fijadas en función a las compras de sus clientes, siendo que aceptaba los cargos a gastos por dichas bonificaciones por cumplimiento de cuotas de compras, con excepción de aquellos casos en los que no se acreditó el cumplimiento de las cuotas de compras establecidas como condición para la entrega de las bonificaciones; pues en algunos casos, las bonificaciones se otorgaron sin que el cliente hubiera cumplido con la cuota de compras establecida, por lo que no existía obligatoriedad de la recurrente de otorgar dichas bonificaciones y, en consecuencia, estas calificaban como actos de liberalidad que se encontraban prohibidos en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; en otros casos, las bonificaciones fueron otorgadas aun cuando los clientes no cumplieron con realizar las compras por los importes establecidos por la recurrente; y en otros casos, tales bonificaciones no correspondían al ejercicio fiscalizado, ya que algunas notas de crédito correspondían a bonificaciones respecto de ventas realizadas en octubre a diciembre de 2008, por lo tanto, el gasto devengó en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado; y, además, fue posible para la recurrente conocer dicho gasto en el ejercicio 2008. En ese sentido, no aceptaba los gastos registrados en la Cuenta 93611: PR:BO: Convenios, detallados en los Anexos N° 3 y 4.1 a 4.12 del mencionado resultado (folios 8167 a 8405).
- Descuentos por pronto pago: La documentación que presentó la recurrente (reportes y otros) no acreditaba que las facturas que originaban las notas de crédito emitidas por dichos descuentos fueron canceladas por los clientes antes de la fecha de vencimiento, por lo que al no haber aquella acreditado la relación de causalidad de los gastos registrados por tales descuentos, no aceptaba dichos gastos, detallados en los Anexos N° 4.1 a 4.12 del mencionado resultado (folios 8167 a 8281).
- Descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios: La emisión de notas de crédito a sus clientes distribuidores se debió a dichos conceptos que fueron otorgados por mercadería facturada con anterioridad y cuando la referida mercadería había sido entregada a aquellos, es decir, previamente a la emisión de las notas de crédito ya se había perfeccionado en su totalidad la venta por la que se transfirió la propiedad de los bienes, por lo que a la fecha de emisión de las notas de crédito, la mercadería transferida a los clientes ya no era de propiedad de la recurrente, por lo tanto, cualquier cambio en la condición de los productos o del mercado, no debía afectar los resultados económicos de aquella; y, en ese sentido, los cargos realizados a las Cuentas 93631: "PR:AV: Campañas" y 93640: "PR:AP:DIST: Precio ESP" calificaban como actos de liberalidad, pues no provenían de una obligación contractual adquirida por la recurrente con sus clientes, sino de una decisión voluntaria y unilateral, siendo que la recurrente no contaba con contratos de comercialización con sus clientes, en los que se establecieran dichos descuentos o reconocimiento de precios.



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Las notas de crédito no eran los documentos previstos normativamente para sustentar gastos para efectos tributarios; y, además, debían ser emitidas de conformidad con lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago para modificar los importes de comprobantes otorgados con anterioridad, conteniendo los mismos requisitos y características que los comprobantes de pago en relación con los que se emitieron para que haya una identificación específica respecto de los bienes que trata y en el monto en que se ajustan, lo cual, a su vez, permitiría establecer el vínculo de la transacción celebrada, lo que no sucedía con las notas de crédito materia de observación, en vista que disminuir precios del stock de los clientes no calificaba como un supuesto de descuento, bonificación o devolución.

Los descuentos correspondían a una deducción practicada habitualmente sobre el precio corriente de ventas, debido a consideraciones tales como el volumen de venta, pronto pago o calidad del cliente, aplicable generalmente en forma de porcentajes sobre el precio de venta; sin embargo, según verificaba de las notas de crédito emitidas, la recurrente otorgó "descuentos" fijando los montos en función al stock (inventario) de sus clientes/distribuidores, considerando para tal efecto la diferencia entre el valor de venta consignado en facturas anteriores y el valor de venta actual de los productos comercializados, aunque sin demostrar los criterios utilizados, así como tampoco los porcentajes empleados en cada caso.

Aun si se aceptara que la motivación para la rebaja de la mercadería tuvo como trasfondo el que sus clientes vendieran con mayor velocidad los productos que comercializaba, ya que por los avances tecnológicos en la línea de electrodomésticos derivaban en una rápida obsolescencia, no podía aceptarse, bajo esa lógica, que la recurrente disminuyera su base imponible del Impuesto a la Renta, debido a que la pérdida de valor debió ser asumida por los propietarios de los bienes que eran los clientes/distribuidores; siendo que tampoco presentó sustento alguno que acreditara en qué medida las notas de crédito emitidas y contabilizadas en las cuentas de gastos por "reconocimiento de precios" y "one shot", se vincularon con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora.

La responsabilidad de la recurrente respecto de los bienes consignados en las notas de crédito finalizó en el momento que estos fueron transferidos, por lo que la deducción efectuada por la recurrente no cumplía con el principio de causalidad y constituía un acto de liberalidad no deducible, de acuerdo con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, procedió a observar los gastos contabilizados por notas de crédito emitidas por concepto de "reconocimiento de precios" y "one shot", detalladas en los mencionados Anexos N° 4.1 a 4.12.

Que al respecto, conforme con lo dispuesto por el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF⁶, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. 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. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza. 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, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que por su parte, los numerales 1.1 a 1.4 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establecen, entre otros, que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan; solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

⁶ En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012 este Tribunal ha señalado que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción "otros" a que se refiere el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que este Tribunal ha establecido, en la Resolución N° 09688-1-2004, que un descuento constituye una rebaja o disminución sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma en que se realice; y en las Resoluciones N° 00373-3-99, 00058-3-2012 y 04970-1-2016, entre otras, se ha señalado que los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, según los cuales los descuentos son prácticas usuales en el mercado que responden a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros y se otorgan con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.

Que de otro lado, se ha señalado en la Resolución N° 12457-2-2007, que en el tema de los descuentos, no existe una prescripción específica respecto del tipo de clientes a los que se les pueden otorgar descuentos, por el contrario, los contribuyentes pueden conceder descuentos a todo tipo de clientes, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos de manera predeterminada en las políticas de venta de cada empresa.

Bonificación por convenio de compras

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización se aprecia que el reparo a las notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de "bonificación por convenio de compras" se basa principalmente en el hecho que la recurrente no acreditó que los clientes beneficiarios de las citadas bonificaciones hubieran cumplido con las metas establecidas en los convenios suscritos con estos, lo cual, además, es reconocido por la recurrente en sus respectivos recursos de reclamación y apelación; siendo que, en algunos casos, la Administración cuestionó que las aludidas bonificaciones correspondían a ventas realizadas en el ejercicio anterior, por lo que devengaron en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado.

Bonificaciones sin que los clientes cumplieran con las metas establecidas

Que la Administración observó las notas de crédito por bonificaciones que fueron fijadas en función a las compras de sus clientes, de aquellos casos en los que no se acreditó el cumplimiento de las cuotas de compras establecidas como condición para la entrega de las bonificaciones.

Que según lo alegado por la recurrente, existieron circunstancias particulares que motivaron que a pesar de que las empresas (clientes) no cumplieron con la meta establecida en el convenio, de igual forma se procediera a otorgarles la bonificación acordada, como el propósito de fidelizar la relación comercial con y la estrecha relación comercial que mantenía con desde hace muchos años, así como incentivar las ventas de estas.

Que al respecto, obran en autos: i) el "Convenio de compras año 2008 (Abril 2008 a Marzo 2009)" (folio 3264) y ii) el "Convenio de compras I Semestre 2009 (Abril a Setiembre)" (folio 3239), celebrados entre la recurrente y para el otorgamiento de bonificaciones, en los cuales se establecieron los porcentajes de bonificaciones que correspondían para las metas semestrales; así como iii) el "Convenio Campañas día de la madre 2009" (folio 3244) y iv) el "Convenio Campañas día del padre y fiestas patrias 2009" (folio 3243), celebrados entre la recurrente e Importaciones en los cuales ambas partes fijaron los porcentajes de bonificaciones que correspondían para las metas bimestrales de abril y mayo, y junio y julio de 2009, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que adicionalmente, se observa que la recurrente presentó como sustento de las notas de crédito observadas, los documentos "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)

por la liquidación de la bonificación correspondiente a los periodos octubre de 2008 a marzo de 2009 y abril a setiembre de 2009; "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)", por la liquidación de la bonificación otorgada a "Solicitud de Aprobación"; "Memorándum Interno"; "Detalle de información para la facturación"; correos internos, asientos contables y cheques (folios 3234 a 3269); de los cuales se verifica que aquella autorizó el otorgamiento de bonos ascendentes a determinados porcentajes, aun cuando los citados clientes no llegaron a cumplir con las metas establecidas en los aludidos convenios, por los indicados periodos.

Que teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, contrariamente a lo alegado por la recurrente, de la revisión de las comunicaciones internas sostenidas entre su personal para la aprobación de los referidos bonos y la consecuente emisión de las notas de crédito observadas, esto es, de los documentos "Solicitud de Aprobación", "Memorándum Interno" y correos internos, no se advierte que el mencionado personal hubiera dejado constancia de los motivos específicos o los casos concretos por los cuales se otorgaron las bonificaciones, pese a que no se cumplieron las metas establecidas en los citados convenios, ni tampoco que ello obedeciera a alguna política u objetivo de fidelización o afianzamiento de relaciones comerciales con sus clientes para incentivar sus ventas, siendo que dichos alegatos no han sido acreditados en autos.

Que en tal sentido, estando a los criterios jurisprudenciales antes citados, si bien la recurrente se encuentra en la facultad de conceder descuentos a todo tipo de clientes, estos no pueden otorgarse de manera arbitraria, sino que deben responder a circunstancias objetivas previamente establecidas que justifiquen su otorgamiento, en cumplimiento de los requisitos legales establecidos, lo cual en el presente caso, conforme a la revisión de los actuados, no ha sido acreditado por la recurrente.

Que por las consideraciones antes expuestas, al no haber sustentado la recurrente el motivo de la emisión de las notas de crédito de acuerdo con los requisitos legales establecidos, sino por el contrario, reconocer que se otorgaron las bonificaciones por compras en contraposición a las condiciones establecidas por ella misma en los acuerdos suscritos con el reparo establecido por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley⁷.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que al no reconocer las bonificaciones otorgadas por convenios de compra, la Administración estaría emitiendo un juicio de valor sobre las decisiones comerciales que adoptó para el desarrollo de sus actividades generadoras de renta, como si tuviera competencia para decidir el tratamiento que debe concederle a sus clientes, lo cual no corresponde; es preciso señalar que la Administración no pretende cuestionar las decisiones empresariales de la recurrente, sino que en virtud de su facultad de fiscalización, le requirió sustentar documentariamente el origen y el motivo de las emisiones de las notas de crédito observadas, las cuales debían encontrarse respaldadas con la documentación pertinente, lo que en el presente caso no ha sucedido.

Que en cuanto a que la decisión de otorgarle la bonificación en un caso tuvo como propósito fidelizarla como su cliente y en otro se encuentra justificada, debido a que es una de sus principales clientes, con quien mantiene una relación comercial de muchos años; resulta pertinente indicar que el reparo no se sustenta en un cuestionamiento a su facultad de realizar tales prácticas comerciales, sino en el hecho que no sustentó con la documentación debida dichas afirmaciones, tal como se ha señalado precedentemente, por tanto, lo alegado en sentido contrario carece de fundamento.

Bonificaciones por ventas realizadas en el ejercicio anterior

Que del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9731 y 9732), se aprecia que la Administración reparó notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de

⁷ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02072-3-2022, emitida respecto de la recurrente, por el mismo reparo efectuado por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009.



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

"bonificación por convenio de compras", toda vez que las aludidas bonificaciones correspondían a ventas realizadas en el ejercicio anterior, por lo que devengaron en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado.

Que en este sentido, la materia controvertida en este extremo del reparo se centra en determinar si las notas de crédito, emitidas por concepto de bonificaciones por convenio de compras, en aplicación del principio del devengado, debieron formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, como sostiene la recurrente, o del ejercicio 2008, como sostiene la Administración Tributaria.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, precisando que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos. El último párrafo del citado artículo señala 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 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 los gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que teniendo en consideración que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, no define el principio del devengado, resulta necesario definir este concepto.

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

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a las disposiciones contables. Así, el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 18) – Ingresos de Actividades Ordinarias, establece que el "Ingreso de actividades ordinarias" es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Que el párrafo 9 de la referida NIC 18 señala que la medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos; y el párrafo 10 indica que el importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo, y que: *"Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar"*.

Que según Enrique Reig⁸, *"el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere"*. En relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

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

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto, y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

⁸ Al respecto, véase: Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que de los Anexos Nº 4.1 a 4.12 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 8167 a 8281), se aprecia que la Administración reparó notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de "bonificación por convenio de compras", toda vez que las aludidas bonificaciones correspondían a ventas realizadas en el ejercicio anterior, por lo que devengaron en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado, de acuerdo con el siguiente detalle⁹:

Fecha	Cliente	Descripción
19/01/2009		Bonificación 3%
19/01/2009		Bonificación 1,5%
04/02/2009		Bonificación 4%
04/02/2009		Bonificación 4%

Que al respecto, obran en autos: i) el "Convenio Comercial Octubre – Diciembre 2008", celebrado entre la recurrente y (folio 3304), en el que se aprecia la bonificación acordada por la meta para el periodo octubre – diciembre de 2008; ii) el "Convenio Octubre – Diciembre – 2,008", celebrado entre la recurrente y (folio 3297), en el cual se observa la bonificación pactada por una meta trimestral; y iii) el "Convenio Enero – Octubre – Diciembre 2,008", celebrado entre la recurrente y (folio 3285), en el que se observa la bonificación establecida por una meta trimestral (octubre, noviembre y diciembre de 2008).

Que adicionalmente, se observa que la recurrente presentó como sustento de las notas de crédito observadas, los documentos "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)

de 19 de enero de 2009, por la liquidación de la bonificación correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2008, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dicho periodo; "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)" de 19 de enero de 2009, por la liquidación de la bonificación otorgada a correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2008 y exceso de setiembre de 2008, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dicho periodo; y "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)" de 4 de febrero de 2009, por la liquidación de la bonificación otorgada a correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2008, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dichos periodos; "Consolidado Invoice", "Solicitud de Aprobación", Memorándums, "Detalle de información para la facturación" y correos internos (folios 3278 a 3310).

Que de la mencionada documentación se verifica que la recurrente autorizó el otorgamiento de bonos a sus clientes por metas alcanzadas por estos en el periodo octubre a diciembre de 2008, advirtiéndose de autos, y tal como dejó constancia la Administración en la resolución apelada (folio 9889/vuelta), que en algunos casos las solicitudes de aprobación son del mes de diciembre de 2008.

Que según lo indicado anteriormente respecto del principio del devengado, el hecho sustancial generador del ingreso se origina en el momento en que se genera el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, que no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, sin que se requiera la actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado aún, debiendo reconocerse contablemente el ingreso cuando se incurre en ellos.

Que en consecuencia, las bonificaciones otorgadas por la recurrente debieron reconocerse cuando sus clientes generaron el derecho a recibirlas, esto es, al cierre del cuarto trimestre del ejercicio 2008. Asimismo, debe tenerse en consideración que sí era posible que la recurrente pudiera conocer el importe de las

⁹ Si bien en la resolución apelada, en el literal C.2. del punto 3.2.1. la Administración también hace referencia al reparo por la nota de crédito emitida a (folio 9889), no obstante, el análisis de dicho reparo, lo efectúa en el literal C del punto 3.2.9 referido a notas de crédito por bonificación, gasto de ejercicio anterior (folio 9852/vuelta), por lo que el análisis del reparo en la presente instancia se efectuara más adelante (punto 2.9).