



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CHARCA HUASCUPE Walter
Tito FAU 20131370645
soft
Fecha: 16/02/2023
12:52:28 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

EXPEDIENTE Nº : 12817-2022
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 10 de febrero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. Nº contra la Resolución de Intendencia Nº emitida el 30 de junio de 2022 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que como parte de sus ajustes tributarios (deducciones) practicados a la pérdida contable, esta fue ajustada parcialmente en el importe de S/ 328 915,00 correspondiente a las rentas inafectas, originadas en la restitución simplificada de los derechos arancelarios pagados en la importación de bienes incorporados en los productos terminados exportados (Drawback). Agrega, que el importe de las rentas inafectas por el beneficio del Drawback, representa el 7,13% del total de las rentas brutas gravadas y no gravadas (S/ 4 611 834,00), según las estimaciones de la SUNAT, siendo que tal porcentaje aplicó sobre los supuestos y desproporcionados gastos comunes (S/ 4 684 437,00), para determinar el reparo de S/ 334 000,00.

Que anota que aplicó el denominado método directo establecido en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, en su caso, las rentas inafectas se refieren exclusivamente al beneficio del Drawback, identificando mediante el análisis contable de las cuentas de gastos de administración, de ventas y financieros, que son imputables a la generación de rentas gravadas, sin embargo, SUNAT sostuvo sin fundamento que su compañía no pudo establecer la proporcionalidad establecido en el primer párrafo de la citada norma. Afirma, que la totalidad del gasto incurrido en la contraprestación pagada al tercero para el servicio de trámite orientado a la obtención del Drawback fue reparado por su compañía en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, al estar plenamente identificado y relacionado con renta inafecta y, como tal, no pueden ser calificados como gastos comunes a rentas gravadas y no gravadas, cuando está plenamente evidenciado que solo sirvieron para generar renta inafecta, en cuya virtud se realizó el reparo total del importe.

Que indica que la Administración no especificó cuáles fueron sus argumentos por los gastos de administración, de venta y financieros, para desvirtuar la aplicación del método directo que efectuó en la determinación de los gastos comunes a rentas gravadas y no gravadas, asimismo, reitera que conforme con la información contable y documentaria que ofreció en la fiscalización, demostró la existencia de los elementos materiales de las cuentas que permitían identificar los gastos directamente imputables a las rentas gravadas y no gravadas y, en base a ello, determinar su relación proporcional, para aplicar el respectivo porcentaje sobre los gastos comunes destinados a rentas gravadas y no gravadas, en ese sentido, considera que la SUNAT no demostró cuales fueron los gastos que específicamente tendrían naturaleza común en la obtención de rentas gravadas y no gravadas, como para llegar a la conclusión de que la totalidad o casi la totalidad de los gastos de administración serían comunes para la generación de rentas gravadas e inafectas (Drawback).

Que menciona que, si bien el importe de los derechos arancelarios es incluido contablemente en el costo de los bienes importados y luego incorporados en el costo de producción, ello no implica legal ni técnicamente que tal costo hubiera sido revertido o extornado por el ingreso generado por el beneficio del Drawback, pues implicaría una anti técnica compensación, dado que el beneficio es de naturaleza legal,



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CASTANEDA ALTAMIRANO
Victor Eduardo FAU
20131370645 soft
Fecha: 16/02/2023 14:42:05
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VELASQUEZ LOPEZ
RAYGADA Pedro Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 16/02/2023 13:20:17
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TERRY RAMOS Carmen Ines
FAU 20131370645 soft
Fecha: 16/02/2023 14:51:48
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

que se devenga con posterioridad a la exportación de los bienes producidos y luego de haber satisfecho los requisitos exigidos para acceder a él, por lo que es falsa la afirmación que realizó la Administración.

Que argumenta que la SUNAT considera la totalidad de los gastos de administración y financieros como comunes, es decir como destinados a la generación conjunta e indivisible de rentas gravadas e inafectas, bajo el solitario argumento de no contar con la especificación de los gastos comunes, precisando respecto a los gastos de ventas que el importe de S/ 2 496 694,00, constituirían gastos comunes, basándose en consideraciones genéricas sin pruebas analíticas y específicas, dando a entender que la obtención del Drawback fue parcialmente fomentada por la actividad publicitaria y/o promocional y/o marketing, lo cual es alejado de la realidad y desvinculado de los gastos que realmente demanda el trámite para la obtención del Drawback.

Que anota que la omisión de la SUNAT respecto de la presentación de pruebas que demostraran su afirmación, en el sentido que la totalidad de los gastos de administración y financieros y casi la totalidad de los gastos de ventas, son de carácter común a rentas gravadas e inafectas, constituye una afectación al principio de causalidad y un efecto confiscatorio, manifestado en el importe disminuido de la pérdida tributaria compensable, violando la prohibición constitucional de tal efecto contenido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.

Que afirma que cuando la Administración sostuvo que “no debía considerarse como parte del gasto directo imputable a las rentas gravadas, el costo computable de los bienes que se enajena”, implícitamente indica que tal costo de ventas no es un gasto necesario para establecer la renta neta, sino más bien un costo computable para establecer la renta bruta, como si se tratara de dos dimensiones inconexas separadas, diferente naturaleza económica y sin propósito común, interpretación que solo sería admisible en la prohibición expresa de la ley dentro del denominado concepto de autonomía en el derecho tributario, pues el costo de ventas es un elemento que objetivamente se sustrae del conjunto de rentas gravadas y, por lo tanto, es determinante no solo de la renta bruta de manera directa, sino también de manera indirecta de la renta neta, en tal sentido, considera que carece de argumento válido excluir el gasto constituido por el costo de ventas del conjunto de gastos directos imputables a las rentas gravadas.

Que reitera que aplicó el método establecido en el primer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el procedimiento para determinar la porción de los gastos comunes deducibles por su indirecta vinculación con las rentas gravadas, mediante la aplicación del porcentaje que relaciona el total de los gastos directos imputables a las rentas gravadas y el total de los gastos directos imputables a rentas gravadas y no gravadas. Asimismo, indica que el importe total de los gastos de administración fue considerado en la determinación de los gastos directos imputables a rentas gravadas, no obstante, su compañía considero parte de estos como gastos comunes, luego de sustraer los gastos directos imputables a las rentas inafectas (Drawback) y los gastos reparados en la declaración jurada.

Que en cuanto al reparo a la depreciación del ejercicio, señala que la Administración mantuvo el reparo fundamentándose en exigencias formales que la Ley del Impuesto a la Renta no estableció a los efectos de permitir la depreciación tributaria, pues en ninguno de los artículos 37°, 41° y 104° de la Ley del Impuesto a la Renta, se indica que en su calidad de contribuyente debía de contar con papeles de trabajo del perito tasador sobre los cuales se elaboró el informe de valuación, tampoco se indica que para deducir la depreciación, debía de contar con tales papeles de trabajo, no obstante, sin perjuicio de ello, solicitó al perito tasador que alcanzara una copia de ella, en la que mencionó que no existían papeles de trabajo, pues la tasación es simplemente la apreciación personal del estado de observación y asumir el tiempo de vida útil futura en base a la edad del bien al momento de la valuación.

Que afirma que la depreciación reparada no fue considerada como gasto del ejercicio, sino como costo de producción, sin embargo, el reparo se sigue construyendo como si hubiera deducido tal depreciación como gasto, lo que es erróneo, asimismo, el sustento del costo en los ejercicios anteriores al 2012 no requería de comprobantes de pago, además, en ninguna disposición de la Ley del Impuesto a la Renta, se exige que la depreciación para ser deducida requiera que el costo de adquisición se encuentre acreditado con comprobante de pago.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización parcial realizada a la recurrente reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por gastos destinados a operaciones gravadas y no



Tribunal Fiscal

N° 01269-2-2023

gravadas, por efecto del Drawback, al aplicar la prorrata establecida en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, reparó la depreciación del ejercicio.

Que en el presente caso, como consecuencia de la fiscalización parcial iniciada mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 720, 721 y 724), respecto de los aspectos costo de ventas y gastos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, la Administración reparó la base imponible del citado impuesto y período por los gastos destinados a operaciones gravadas y no gravadas, por efecto del Drawback y a la depreciación del ejercicio, lo que originó la emisión del valor impugnado (folios 865 a 869).

Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta del ejercicio 2018

Aplicación de la proporcionalidad de gastos destinados a rentas gravadas y no gravadas

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el último párrafo del citado artículo 37°, modificado por Ley N° 28991, señala 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 conforme al inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas y en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que el artículo 82° de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, señala 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 N° de 20 de mayo de 2005, este Tribunal estableció que los ingresos obtenidos como producto del Drawback no se encontraban afectos al Impuesto a la Renta, dado que no calificaban en el concepto de renta producto recogido por nuestra legislación, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni derivaban 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 el nacimiento de obligaciones tributarias.

Que en las Resoluciones N° este Tribunal señaló 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 este Tribunal, en la Resolución N° ha señalado que, conforme con la Resolución N° los ingresos obtenidos como producto de Drawback se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que se consideraran para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.

Que en las Resoluciones N° este Tribunal ha señalado que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, 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), asimismo, los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folio 265), la Administración comunicó a la recurrente que del análisis a la hoja de cálculo que proporcionó con la determinación de sus “adiciones” por “Proporcionalidad entre gastos imputables a rentas gravadas, exoneradas e inafectas”, concluía que no se podía identificar y relacionar individualmente cada gasto a un ingreso, tales como los gastos de administración que por su naturaleza se destinan a la gestión de todas las operaciones en conjunto, los gastos de venta que están relacionados a las exportaciones que generan la renta no gravada y los gastos financieros respecto de los cuales no se podía identificar los vinculados directamente a la generación de renta gravada o no, por lo que correspondía aplicar el método indirecto para la determinación de gastos a deducir por tal concepto, por tanto, procedía a determinar un reparo de S/ 334 038,00, según el detalle del Anexo N° 1 (folio 263).

Que en respuesta, con escrito de 25 de octubre de 2021 (folios 237 a 239), la recurrente señaló que en la legislación tributaria no existe norma expresa que establezca un procedimiento específico y único de aplicación respecto del método de los gastos o la expresa prohibición de alguno de los métodos que establece el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, no encontraba impedimento legal para la determinación de los gastos comunes mediante el método indirecto, precisando que la determinación de los gastos directamente imputables a rentas gravadas, son todos los gastos en los que se incurre en el proceso productivo de los bienes cuya venta genera las rentas gravadas con el Impuesto a la Renta y en su determinación soporta la deducción de los demás gastos que sostienen la fuente productora, tales como gastos de administración, ventas y financieros.

Que agregó, que siguiendo el procedimiento establecido en la norma reglamentaria y luego de identificar los gastos no deducibles por su directa vinculación con las rentas inafectas (Drawback), determinó el importe total de los gastos imputables a la renta gravada y no gravada.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 247 y 248), la Administración señaló que la Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback, sólo origina la reversión o extorno del costo registrado, referido a los derechos arancelarios inicialmente considerados como parte del costo computable de los bienes exportados, materia de devolución, lo cual se refleja en un menor costo de ventas y, por ende, en los resultados del ejercicio, sin embargo, si el monto resultante del procedimiento de derechos arancelarios excediera el importe de los derechos arancelarios inicialmente cargados como costo computable de los bienes exportados, el importe de tal exceso sería reconocido como un ingreso del estado de ganancias y pérdidas, que no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta.

Que, en tal sentido, el monto que exceda la restitución de los derechos arancelarios constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, mientras que aquel que origina una reversión o extorno del costo registrado, al determinar un menor costo de ventas, genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, por lo tanto, respecto a los desembolsos en que incurre el exportador para un tercero le efectúe el trámite integral y gestión de Drawback, constituye un gasto que incide conjuntamente en rentas inafectas y en rentas gravadas.

Que, por lo expuesto, respecto de los gastos identificados y reconocidos como tales para la obtención del Drawback y tomando en cuenta el análisis proporcionado por la recurrente, concluyó que no se podía establecer la proporcionalidad indicada, asimismo, había gastos vinculados directamente a las exportaciones que generaban el Drawback, tales como los gastos de administración que, por su naturaleza, se destinan a la gestión de todas las operaciones en conjunto, los gastos de venta que están relacionados a las exportaciones que generan la renta no gravada y los gastos financieros respecto de los cuales no se puede identificar los vinculados directamente a la generación de una renta gravada o no, por



Tribunal Fiscal

N° 01269-2-2023

lo que corresponde aplicar el método indirecto para la determinación de gastos a deducir por este concepto, procediendo a reparar el importe de S/ 334 954,00, según el detalle del Anexo N° 1 (folio 246).

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (folio 58), la Administración reiteró a la recurrente que el monto que excediese la restitución de los derechos arancelarios constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, mientras que aquel que origina la reversión o extorno del costo registrado, al determinar un menor costo de ventas, genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, en ese sentido, respecto de los desembolsos en que incurre el exportador para que un tercero le efectúe el trámite integral y gestión del Drawback, constituyen un gasto que incide conjuntamente en la generación de rentas inafectas y gravadas, por lo que respecto de los gastos identificados y reconocidos como tales para la obtención del Drawback y tomando en cuenta el análisis proporcionado por la recurrente, concluyó que no se podía establecer la proporcionalidad indicada, así como que existían gastos vinculados directamente a las exportaciones que generaban el Drawback, tales como los gastos de administración que, por su naturaleza, se destinan a la gestión de todas las operaciones en conjunto, los gastos de venta que están relacionadas a las exportaciones que generan la renta no gravada y los gastos financieros respecto de los cuales no se puede identificar los vinculados directamente a la generación de una renta gravada o no, por lo que correspondía aplicar el método indirecto para la determinación de gastos a deducir por este concepto.

Que, en respuesta, con escrito de 26 de noviembre de 2021 (folios 44 y 45), la recurrente señaló que reiteraba que en la legislación tributaria no existía norma expresa que estableciera un procedimiento específico y único de aplicación respecto del método de los gastos o la expresa prohibición de alguno de los métodos que establece el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia, no encontraba impedimento legal para la determinación de los gastos comunes mediante el método indirecto, precisando que identificó en sus registros de contabilidad, los gastos no deducibles realizados y reconocidos como tales para la obtención del Drawback, identificado en la "Cuenta Honorarios No Deducibles Renta" (Drawback).

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 49), la Administración señaló que los gastos que indica la recurrente que identificó en sus registros contables como gastos no deducibles y reconocidos como tales para la obtención del Drawback, serían considerados como gastos que vinculados a la generación de renta gravada y no gravada, pues la Restitución de Derechos Arancelarios - Drawback, sólo origina la reversión o extorno del costo registrado, referido a los derechos arancelarios inicialmente considerados como parte del costo computable de los bienes exportados, materia de devolución, lo cual se refleja en un menor costo de ventas y, por ende, en los resultados del ejercicio, sin embargo, si el monto resultante del procedimiento de derechos arancelarios excediera el importe de los derechos arancelarios inicialmente cargados como costo computable de los bienes exportados, el importe de tal exceso sería reconocido como un ingreso del estado de ganancias y pérdidas, que no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta,

Que, en tal sentido, el monto que excediera la restitución de los derechos arancelarios constituye un ingreso no afecto al Impuesto a la Renta, mientras que aquel que origina una reversión o extorno del costo registrado, al determinar un menor costo de ventas, genera una mayor renta bruta sujeta a imposición, por lo tanto, respecto a los desembolsos en que incurre el exportador para que un tercero le efectúe el trámite integral y gestión de Drawback, constituye un gasto que incide conjuntamente en rentas inafectas y en rentas gravadas, por lo que mantuvo el reparo.

Que, en el presente caso, mediante la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante Formulario PDT 708 N° (folios 847 a 855) la recurrente declaró como renta bruta gravada el importe de S/ 4 282 919,00 y como otros ingresos no gravables S/ 328 915,00, obteniendo como ingresos gravados y no gravados el importe de S/ 4 611 834,00, estableciéndose como gastos comunes un porcentaje de los gastos totales ascendente a 92,87%¹, conforme lo determinó la Administración, acorde con lo establecido en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según se aprecia en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 246).

¹ Resulta de dividir S/ 4 282 919,00 / (S/ 4 282 919,00 + S/ 328 915,00).



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° se observa que el monto de gastos comunes, ascendente a S/ 4 697 817,34, corresponde a la suma de los gastos administrativos (S/ 1 174 764,50²), gastos de venta (S/ 2 496 693,84³) y gastos financieros (S/ 663 015,00), suma a la que dedujo el monto de S/ 363 344,00, correspondiente a deducciones por concepto de vacaciones pagadas en el ejercicio 2017, al que se le aplicó el porcentaje de 92,87%.

Que al respecto, cabe señalar que este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° ha señalado que los gastos administrativos son aquellos vinculados directamente con la administración general del negocio, los gastos de venta son los gastos incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo (con excepción de las existencias) en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, a su vez, los gastos financieros son los incurridos por la obtención o uso de capitales cedidos por tercero, en este sentido, por su propia naturaleza, este tipo de gastos incide de manera conjunta en la generación de rentas gravadas y no gravadas, salvo prueba en contrario, pues para la obtención del Drawback (que constituye un ingreso no gravado con el Impuesto a la Renta), era necesaria la actividad exportadora de la recurrente así como la importación de mercancía incorporada o consumida en la producción del bien exportado⁴, por lo que tales rentas, al tener vinculación, comparten gastos comunes.

Que, si bien, en la etapa de fiscalización, mediante escrito presentado el 25 de octubre de 2021 (folios 237 y 238), la recurrente indicó que identificó los gastos que fueron destinados para la obtención del Drawback, por un importe de S/ 13 380,00 referida a las remuneraciones del personal que preparó los expedientes de devolución del drawback, no se aprecia en autos, que la recurrente hubiera proporcionado documentación que permitiera determinar si tales erogaciones fueron registradas como gastos de ventas, gastos financieros o gastos administrativos u otro tipo de gastos, por lo que no resulta posible determinar su vinculación con el importe de gastos comunes en que la Administración sustenta el mencionado reparo y, por ende, que procediera excluirlos como tales.

Que en autos se advierte que la recurrente no cumplió con exhibir los registros contables, documentos y/o análisis a fin de determinar la vinculación de los gastos administrativos, de ventas y financieros, con la obtención de rentas gravadas o no gravadas, pese a que le fue solicitado, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración los haya considerado como comunes para la obtención de ambas rentas, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que dado que la recurrente no acreditó documentariamente que los referidos gastos de administración, de ventas y gastos financieros se encontrasen vinculados a la obtención de rentas gravadas o no gravadas, carecen de sustento los planteamientos referidos a que la Administración aplicó incorrectamente lo dispuesto por el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto habría sustentado que no todos los gastos administrativos, de ventas y gastos financieros en que incurrió constituyeron gastos comunes y que en el procedimiento de fiscalización habría identificado los gastos directamente relacionados al Drawback.

² Se debe precisar que si bien en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 (folio 854), la recurrente consignó como gastos de administración la suma de S/ 1 381 375,00, la Administración, para determinar los gastos de administración comunes por S/ 1 174 764,00, dedujo el importe de S/ 206 610,26, correspondiente a gastos de administración adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, tal como se dejó constancia en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 246).

³ Si bien en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 (folio 854), la recurrente consignó como gastos de venta la suma de S/ 2 892 062,00, la Administración, para determinar los gastos de venta comunes de S/ 2 496 693,00, dedujo el importe de S/ 395 368,00, correspondiente a gastos vinculados a las ventas nacionales, tal como se detalló en los Anexos N° 1 y N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 244 a 246).

⁴ De acuerdo con el artículo 82° de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053, 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. Asimismo, el artículo 104° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF, dispone que podrán ser beneficiarios del Régimen de Drawback, las empresas exportadoras que importen o hayan importado a través de terceros, las mercancías incorporadas o consumidas en la producción del bien exportado, así como las mercancías elaboradas con insumos o materias primas importados adquiridos de proveedores locales, conforme a las disposiciones específicas que se dicten sobre la materia.



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

Que lo señalado en cuanto a que la totalidad del gasto incurrido en la contraprestación pagada al tercero para el servicio de trámite orientado a la obtención del Drawback fue reparado por su compañía en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, al estar plenamente identificado y relacionado con renta inafecta y, como tal, no pueden ser calificados como gastos comunes a rentas gravadas y no gravadas, no resulta atendible, por cuanto conforme con lo antes expuesto, no se aprecia que la recurrente hubiera proporcionado elementos probatorios que permitieran verificar sus afirmaciones, y, como tal, no se puede determinar si tales erogaciones fueron registradas como gastos de ventas, gastos financieros o gastos administrativos u otro tipo de gastos, por lo que no resulta posible determinar su vinculación con el importe de gastos comunes considerados por la Administración y, por ende, que procediera excluirlos como tales.

Que lo señalado respecto a que no se especificó cuáles fueron los argumentos por los gastos de administración, gastos de venta y gastos financieros, fueron considerados como gastos comunes para rentas gravadas y no gravadas, cabe indicar que tal como se ha referido en las Resoluciones N°

los citados gastos inciden de manera conjunta en la generación de rentas gravadas y no gravadas, siendo que para que no se considere como comunes la recurrente debía probar lo contrario, lo que no hizo, pues de la documentación e información que obra en autos, no se verifica ello, por lo que carece de sustento lo señalado al respecto.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la SUNAT no demostró cuáles fueron los gastos que específicamente tendrían naturaleza común en la obtención de rentas gravadas y no gravadas, como para llegar a la conclusión de que la totalidad o casi la totalidad de los gastos de administración serían comunes para la generación de rentas gravadas e inafectas, cabe precisar que se consideró como gastos comunes a los gastos administrativos, financieros y de ventas antes mencionados, ante la imposibilidad de vincular parte de ellos con la generación de rentas gravadas o rentas exoneradas, dado que la recurrente no cumplió con remitir la discriminación de los mismos en sus registros contables, a pesar que ello le fue requerido expresamente en el procedimiento de fiscalización, resultando insuficiente sus afirmaciones referidas a que los servicios prestados por su personal para la presentación de la solicitud de Restitución de Derechos Arancelarios fueron los únicos gastos vinculados a la generación de las rentas inafectas, por tanto, lo señalado sobre el particular no resulta atendible.

Que lo señalado en cuanto a que no se debió excluir los costos de ventas del conjunto de gastos directos imputable a las rentas gravadas, carece de sustento, por cuanto el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y el inciso p) del artículo 21° del reglamento de la citada norma, están referidos a los gastos deducibles para determinar la renta neta y no a los costos de ventas que están referidos en el artículo 20° de la citada ley, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración, para considerar los gastos imputables a las rentas gravadas, no gravadas y comunes, no considerara a los costos de ventas declarados por la recurrente.

Reparo a la depreciación del ejercicio

Que de conformidad con el artículo 20° Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y 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.

Que el citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 979, agrega que 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, entendiéndose por: 1) Costo de adquisición, la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente, siendo que en ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición; 2)



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

Costo de producción o construcción, el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción; 3) Valor de ingreso al patrimonio, el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la ley, salvo lo dispuesto en el artículo 21°.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en la ley.

Que agrega el citado artículo que las depreciaciones a que se refiere el párrafo anterior se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 103° de la citada ley, prevé que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Que el artículo 104° de la referida Ley del Impuesto a la Renta indica que tratándose de reorganización de sociedades o empresas, las partes intervinientes podrán optar, en forma excluyente, por cualquiera de los siguientes regímenes:

1. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo Nº 797 y normas reglamentarias estará gravado con el Impuesto a la Renta. En este caso, los bienes transferidos, así como los del adquirente, tendrán como costo computable el valor al que fueron revaluados.
2. Si las sociedades o empresas acordaran la revaluación voluntaria de sus activos, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo Nº 797 y normas reglamentarias no estará gravado con el Impuesto a la Renta, siempre que no se distribuya. En este caso, el mayor valor atribuido con motivo de la revaluación voluntaria no tendrá efecto tributario. En tal sentido, no será considerado para efecto de determinar el costo computable de los bienes ni su depreciación.
3. En caso que las sociedades o empresas no acordarán la revaluación voluntaria de sus activos, los bienes transferidos tendrán para la adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder de la transferente, incluido únicamente el ajuste por inflación a que se refiere el Decreto Legislativo Nº 797 y normas reglamentarias. En este caso no resultará de aplicación lo dispuesto en el Artículo 32 de la presente ley.

Que agrega el citado artículo que el valor depreciable y la vida útil de los bienes transferidos por reorganización de sociedades o empresas en cualquiera de las modalidades previstas en este artículo, serán determinados conforme lo establezca el Reglamento.

Que el numeral 2 del inciso b) del artículo 14° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo Nº 063-2004-EF, señalaba que cuando se efectuara una revaluación voluntaria, el mayor valor resultante de dicha revaluación, no dará lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco será considerado para el cálculo de la depreciación ni para la determinación del valor de los activos netos que servirán de base de cálculo del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 125° de la Ley, salvo las realizadas al amparo del numeral 1 del artículo 104° de la Ley.



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (folio 265), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la deducción por depreciación de los activos que se detallaban en el Anexo N° 4 (folios 254 a 257), que según la documentación que proporcionó durante la fiscalización corresponderían a activos sujetos a la operación de contrato de leaseback (revaluados).

Que, en respuesta, con escrito del 25 de octubre de 2021 (folios 237 y 238), la recurrente señaló que adjuntaba las facturas correspondientes a lo solicitado por la Administración.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (folio 247), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó lo comprobantes de pago que sustentaban el valor de algunos activos, los contratos de arrendamiento financiero y contrato de retroarrendamiento financiero, conforme con el detalle del Anexo N° 2 (folios 244 a 246), precisando que las observaciones se comunicaran en el posterior requerimiento.

Que en el punto 2 del Requerimiento N° (folios 57 y 58), la Administración comunicó a la recurrente que considerando la depreciación deducida en el ejercicio 2018 se calculó sobre el valor de la revaluación realizada en el 2010 a efectos de validar el importe deducido por depreciación, requirió que proporcionara la documentación que sustentara el proceso de revaluación conforme con lo establecido en el artículo 104° del Impuesto a la Renta y su reglamento, además, debía proporcionar imágenes digitalizadas legibles de los documentos que sustentaran el valor de los citados activos fijos revaluados, esto es el Informe de Valuación, el soporte documentario, análisis, cálculos realizados, cotizaciones, proformas, entre otros y cualquier otra metodología que se aplicó en el Informe de Valuación (tasación), además debía proporcionar imagen digitalizada legible del comprobante de pago que sustentara el valor de adquisición de los activos fijos.

Que precisó que de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto a la Renta, el mayor valor resultante de la citada revaluación, no daría lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco sería considerado para el cálculo de la depreciación ni para la determinación del valor de los activos netos que servirían de base de cálculo del Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 125° de la ley, salvo las realizadas al amparo del numeral 1 del artículo 104° de la ley, razón por lo que requirió a la recurrente que sustentara tal proceso de revaluación con la documentación que estimara suficiente y competente.

Que, en respuesta, con escrito de 26 de noviembre de 2021 (folios 44 y 45), la recurrente señaló que presentaba el Informe sobre Valuación de Bienes del Activo Fijo Maquinaria Textil y otros, emitido el 30 de octubre de 2010, que sustentó el proceso de revaluación conforme lo establecido en el artículo 104° del Impuesto a la Renta, y su reglamento, precisando que el citado informe tomó en cuenta las normas vigentes contenidas en el Registro de Tasaciones del Perú, siendo que la documentación, análisis, cálculos y otros realizados por el perito tasador formaban parte de los papeles de trabajo propiedad intelectual del perito, no obstante, procedió a solicitar los papeles de trabajo y adicionales, al perito tasador.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 48 y 49), la Administración señaló que del análisis de lo indicado por la recurrente y la documentación proporcionada, mantenía el reparo por la depreciación correspondiente al 2018, por la suma de S/ 660 288,83, tal como se detalló en el Anexo N° 1 (folios 46 y 47), precisando que conforme con el artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del numeral 2 del artículo 14° del reglamento de la citada ley, el mayor valor resultante de la revaluación, no daría lugar a modificaciones en el costo computable ni en la vida útil de los bienes y tampoco sería considerado para el cálculo de la depreciación ni para la determinación del valor de los activos netos que servirían de base de cálculo del anticipo adicional del referido impuesto a que se refiere el artículo 125° de la mencionada ley, salvo las realizadas al amparo del numeral 1 del mencionado artículo 104°, por lo que se requirió a la recurrente que proporcionara la documentación que sustentara la realización del proceso de reorganización, lo que no cumplió, pues no proporcionó ninguna documentación respecto de esta observación.

Que añadió que la recurrente volvió a proporcionar el Informe sobre Valuación de Bienes del Activo Fijo Maquinaria Textil y otros, emitido el 30 de octubre de 2010, pero no proporcionó el sustento documentario del mismo (análisis, cálculos, cotizaciones, proformas, entre otros). Asimismo, indicó que la recurrente no sustentó con el comprobante de pago correspondiente la adquisición de los activos detallados en el citado



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

Anexo N° 1, en tal sentido, manifestó que observaba la depreciación correspondiente a los activos revaluados por haber agotado su tiempo de vida útil considerando su fecha de adquisición, por no sustentar su adquisición el comprobante correspondiente, por no sustentar conforme lo establecen las normas de revaluación correspondientes al mayor valor de los activos fijos y la modificación en el tiempo de vida útil.

Que en autos se aprecia que la Administración reparó la depreciación deducida por la recurrente en el ejercicio 2018, que se realizó sobre el valor de los bienes que fueron revaluados por aquella en el ejercicio 2010, adquiridos en los años 2003, 2004, 2005, 2006 y 2007, al no haberse acreditado el mayor valor de los activos fijos revaluados según las normas del Impuesto a la Renta.

Que, en efecto, para aceptar la depreciación tributaria deducible por el ejercicio 2018 por los activos fijos revaluados, la recurrente debía sustentar que se encontró dentro del supuesto establecido en el inciso 1 del artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que fue parte de una reorganización de sociedades o empresas y, como consecuencia de ello, optó por la revaluación voluntaria de sus activos, lo que no hizo, en ese sentido, el Informe sobre Valuación de Bienes del Activo Fijo Maquinaria Textil y otros (folios 35 a 43), que realizó el Ingeniero Mecánico Electricista César Málaga Ramos, no puede afectar el costo de adquisición de sus activos fijos, debiendo precisarse que la valuación que incrementó el valor de tales activos, no está contemplada como un elemento que tendría incidencia en el costo de adquisición, conforme con lo establecido en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en tal sentido, la estimación realizada por el recurrente, producto de la revaluación de sus activos observados, no tiene efectos tributarios para determinar el valor de sus activos fijos, por lo que no correspondía aceptar la depreciación de los activos revaluados, más aún cuando según lo establecido en el Resultado del Requerimiento N° lo que ha sido verificado por esta instancia, la recurrente no cumplió con presentar los comprobantes de pago o cualquier otra documentación que acreditara el valor de los activos fijos reparados.

Que, en consecuencia, la recurrente no acreditó la depreciación tributaria deducida en el período fiscalizado, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado respecto a que la Administración mantuvo el reparo fundamentándose en exigencias formales que la Ley del Impuesto a la Renta no estableció, carece de sustento, pues conforme con lo antes expuesto a fin de sustentar la depreciación de los activos revaluados, la recurrente debía de acreditar que se encontraba dentro del supuesto establecido en el inciso 1 del artículo 104° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, por tanto, la revaluación incrementando el valor de sus activos fijos no tuvo efectos tributarios, en ese sentido, contrariamente a lo indicado el reparo realizado no se fundamentó en aspectos formales como erróneamente señala la recurrente.

Que lo manifestado con relación a que el costo en los ejercicios anteriores al ejercicio 2012 no requería de comprobantes de pago y que en ninguna disposición de la Ley del Impuesto a la Renta se exige que la depreciación para ser deducida requiera que el costo de adquisición se encuentre acreditado con comprobante de pago, no resulta atendible, pues el reparo materia de análisis se sustenta en el hecho que la recurrente no acreditó que la revaluación incrementando el valor de sus activos fijos, tuviera efectos tributarios, y que si bien adicionalmente señaló que no presentó los comprobantes de pago, este fue un fundamento adicional para mantener el reparo, debiendo precisarse que correspondía que la recurrente acreditara el valor de adquisición de sus activos fijos, sin importar su antigüedad, si pretendía deducir una parte de ese valor de adquisición vía su depreciación en ejercicios posteriores, lo que hubiera podido realizar con el comprobante de pago o con cualquier otra documentación, a fin de verificar el correcto cálculo de la depreciación.

Que lo indicado respecto a que la depreciación reparada no fue considerada como gasto del ejercicio, sino como costo de producción, sin embargo, el reparo se sigue construyendo como si hubiera deducido tal depreciación como gasto, carece de sustento, dado que sin importar si la depreciación formaba parte del costo de ventas de los productos que produjese o se hubiera deducido como gasto del ejercicio, tenía que cumplir con los normas antes citadas, sin perjuicio de lo cual cabe señalar que no se aprecia que la recurrente hubiera adjuntado elementos probatorios que permitan verificar que, como señala, dedujo la depreciación de los activos observados por parte de costo de producción, siendo que según se desprende



Tribunal Fiscal

Nº 01269-2-2023

del Requerimiento N° (folio 57), la observación a las depreciaciones realizadas tuvo como sustento el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que se advierta que la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, hubiera objetado la aplicación de dicha norma.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2022

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

Charca Huascope
Secretario Relator
VLR/CH/WR/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente