



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

EXPEDIENTE N° : 4034-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de setiembre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por
con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N°
de 13 de febrero de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes
Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el
extremo¹ que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°
a y , giradas por los pagos a
cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a
la Renta de enero y noviembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N°
y , emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo
178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N°
notificados a la recurrente el 1 de abril de 2015 (fojas 126/vuelta, 126 y 6391), la
Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011,
como resultado del cual emitió, entre otros¹, los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° a y (fojas 6589 a 6643), por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, entre otros², por los siguientes reparos:

N°	Reparos	Importe S/
1	Notas de crédito no deducibles	140 298,00(*)
2	Deducción por ganancias por diferencias de cambio	(51 513 685,00)
3	Deducción por inclusión de reembolsos de gastos en las bases imponibles	(3 681 272,00)
4	Ganancias en operaciones con instrumentos financieros derivados	113 973 079,00
5	Venta de activo fijo a valores debajo del valor de mercado	6 961,00(**)
6	Saldo a favor arrastrable del ejercicio anterior aplicado al pago a cuenta del mes de marzo de 2011	4 645 209,00

(*) Mediante la resolución apelada, la Administración modificó el importe del reparo de S/206 026,00 a S/140 298,00 (fojas 6789, 6798 y 6799/vuelta).
(**) Mediante la resolución apelada, la Administración modificó el importe del reparo de S/8 214,00 a S/6 961,00 (fojas 6789, 6795 y 6796/vuelta).

Adicionalmente, se modificó el coeficiente aplicable a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011.

- Resolución de Determinación N° y , por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero y noviembre de 2011, aplicada como consecuencia del reparo por

¹ Mediante la resolución apelada, la Administración declaró la nulidad de la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y la Resolución de Multa N° , emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que no son materia de la presente controversia.
² La Administración también efectuó un reparo por ingresos estimados deducidos en exceso, por S/42 697 730,00 (fojas 6614 a 6617 y 6629), sin embargo, este fue levantado en la resolución apelada (fojas 6820 a 6821).





Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

gastos no acreditados fehacientemente (fojas 6671 a 6682).

- Resoluciones de Multa N° , y , por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 6683 a 6688).

Que el 22 de mayo de 2017 la recurrente interpuso recurso de reclamación³ contra los precitados valores (fojas 6550 a 6581), el cual fue resuelto mediante la resolución apelada (fojas 6788 a 6809), contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación (fojas 6838 a 6855). En tal sentido, procede emitir pronunciamiento sobre la impugnación presentada.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

A

Y

Que las Resoluciones de Determinación N° a y (fojas 6589 a 6643), fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, al detectarse reparos por: 1) Notas de Crédito no deducibles; 2) Deducción por ganancias por diferencias de cambio, consideradas indebidamente 3) Deducción por inclusión de reembolsos de gastos en las bases imponibles, 4) Ganancias en operaciones con instrumentos financieros derivados no incluidas en las bases imponibles, 5) Venta de activo fijo a valores debajo del valor de mercado, 6) Saldo a favor arrastrable del ejercicio anterior aplicado al pago a cuenta del mes de marzo de 2011; y 7) Modificación del coeficiente a aplicar a los meses de enero y febrero de 2011; sustentándose en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, así como, en los requerimientos y resultados cursados en el procedimiento de fiscalización.

1. Notas de crédito no deducibles – S/140 298,00⁴

Que de acuerdo con en el punto 1 del Anexo N° 4 a las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 6619 a 6628), la Administración reparó las notas de crédito por S/140 298,00, por anulación indebida de intereses por préstamos, citando como base legal los artículos 57 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 3 del artículo 54 de su Reglamento, entre otros, y amparándose en el punto 5 del Anexo al Requerimiento N° y su resultado.

Que la recurrente sostiene en su apelación que las notas de crédito observadas se emitieron por anulación de intereses y por ajuste de cálculo de intereses; precisa que no correspondía cobrarlos, toda vez que el respectivo cálculo de intereses debió realizarse hasta la fecha de cierre del lote y no hasta una fecha posterior, como lo hizo.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no cumplió con acreditar las razones para las cuales emitió las notas de crédito observadas por los conceptos de anulación o condonación de deudas, por lo que las reparó para efectos de los pagos a cuenta del ejercicio 2011.

Que en el punto 5 del Anexo al Requerimiento N° (foja 271), la Administración solicitó a la recurrente que sustente documentariamente los motivos que originaron la emisión de, entre otras, las Notas de Crédito N° , a , y a detalladas en el Anexo N° 1 adjunto (foja 265), para lo cual debía proporcionar, entre otra documentación, las facturas que les dieron origen.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 23 de setiembre de 2015 (foja 198), informando que gran parte de las notas de crédito observadas se emitieron por anulación de intereses a productores y por ajustes en el cálculo de estos, lo que no correspondía pues estos debieron calcularse hasta la fecha de cierre del lote y no hasta fechas posteriores, tal como ocurrió por error involuntario, razón por la cual anuló y/o ajustó el cálculo de los intereses en cuestión.

³ Signado con Expediente de Reclamación N° (fojas 6585 y 6586).

⁴ Se aprecia de autos (foja 6668), que la recurrente aceptó el reparo por notas de crédito no deducibles, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, con la presentación de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, mediante PDT 664 N°



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 245 a 248), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, de la cual advirtió lo siguiente: i) El cuadro en Excel proporcionado contenía el control de préstamos concedidos, las amortizaciones e intereses calculados; ii) Algunas notas de crédito fueron emitidas por anulación de intereses indebidamente cobrados a proveedores en periodos posteriores a la fecha de cierre de los lotes; iii) Los papeles de trabajo evidenciaban que la recurrente calificó los montos por cobrar a la empresa

como cuentas de cobranza dudosa, siendo extornados mediante las Notas de Crédito N° a . Preciso que calificar las deudas como de cobranza dudosa no evitaba que los intereses se devenguen; por lo que tal hecho correspondía a una condonación de deuda o liberalidad por parte de la recurrente; y iv) Notas de crédito emitidas por anulación de intereses cobrados por préstamos a proveedores que aún mantenían deuda.

Que agregó que en la medida que las notas de crédito fueron indebidamente emitidas, correspondía recalcular las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero, marzo, mayo, agosto, setiembre y noviembre de 2011, extornándolas.

Que a través del Ítem 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario (fojas 6305 a 6308), la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a la observación efectuada, debiendo sustentarlos con documentación fehaciente.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 16 de noviembre de 2016 (fojas 6262 a 6267 y 6280), indicando que de acuerdo con la Sentencia de Casación N° 4392-2013, no correspondía que el cobro de intereses moratorios relacionados con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, toda vez que estos fueron cancelados oportunamente.

Que ahora bien, de lo actuado se advierte que la controversia se centra en determinar si se la recurrente ha sustentado la emisión de las notas de crédito observadas por la Administración.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, determinándose el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que de acuerdo con el inciso 3 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realizara la Administración, y en especial debían emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos.

Que según el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.

Que de las normas glosadas se tiene 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" del Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme ha sido señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02354-10-2023, 06511-5-2022, 03010-4-2012 y 04211-1-2007, entre otras.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06498-1-2011 se ha indicado que las notas de crédito solo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma sino que está subordinada una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica y su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que debe tenerse en cuenta que los comprobantes de pago que contengan operaciones de servicios pueden ser anulados en forma parcial o total, siempre y cuando se demuestre de manera fehaciente que el servicio no se llegó a prestar, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 458-5-2005 y 6746-2-2006.

Que del punto 5 del Resultado al Requerimiento N° (foja 246), se aprecia que las notas de crédito observadas son las siguientes:

Periodo	Asiento	Fecha	Notas de Crédito	Cliente	S/
2011-02	10200014	11/02/2011			20 535,00
2011-05	10500068	20/05/2011			31 876,42
2011-11	11100044	16/11/2011			3 328,76
2011-11	11100045	16/11/2011			7 426,36
2011-09	10900300	30/09/2011			4 213,78
2011-09	10900301	30/09/2011			4 213,78
2011-09	10900302	30/09/2011			4 077,85
2011-08	10800057	15/08/2011			15 750,57 ^(*)
2011-08	10800058	15/08/2011			15 964,04 ^(*)
2011-08	10800059	15/08/2011			15 387,66 ^(*)
2011-03	10300016	15/03/2011			13 315,86
2011-11	11100059	22/11/2011			4 208,64

(*) Conforme se indicó anteriormente, en la apelada, la Administración corrigió el importe de emisión de las mencionadas notas de crédito.

• Notas de Crédito N° , y

Que la recurrente menciona que las indicadas notas de crédito se encuentran relacionadas con la anulación de intereses, los cuales no correspondía cobrar, toda vez que el cálculo respectivo debió realizarse hasta la fecha de cierre del lote y no hasta una fecha posterior, como lo hizo.

Que para sustentar dicha anulación la recurrente presentó las Notas de Crédito N° , y (fojas 1, 3, 10 y 11); y el Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos (foja 202).

Que de la revisión de las referidas notas de crédito se aprecia que fueron emitidas a , y por concepto de anulación de las Facturas y , respectivamente, teniendo la siguiente glosa: "Pagos efectuados por cuenta de ustedes", siendo que del Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos presentado, se aprecia que figura como motivo de la emisión de las aludidas notas de crédito el por reembolso de gastos.

Que sin embargo, tanto en la etapa de reclamación como de apelación la recurrente sostiene que las indicadas notas de crédito se encuentran relacionadas con la anulación de intereses, los cuales no correspondía cobrar, toda vez que el cálculo respectivo debió realizarse hasta la fecha de cierre del lote y no hasta una fecha posterior, como lo hizo.

Que sin perjuicio de la contradicción señalada, ya que por un lado los documentos dan cuenta de que la razón de su emisión sería el reembolso de gastos y sus argumentos están dirigidos a sustentar que se trataría de la anulación de intereses, los medios probatorios presentados no permiten sustentar la emisión de las notas de crédito observadas, ya que se limita a adjuntar las notas de crédito y un cuadro en Excel sin documentación de soporte que permita verificar las razones de su emisión a fin de validarlas.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Que en tal sentido, dado que la recurrente no ha proporcionado documentación adicional que permita sustentar el motivo de la emisión de las referidas notas de crédito, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

• **Notas de Crédito N°** , **y**

Que la recurrente manifiesta que las referidas notas de crédito se encontraban relacionadas con la anulación de intereses cobrados a sus productores por error.

Que para sustentar dicha operación la recurrente presentó las Notas de Crédito N° , y (fojas 7 a 9); el Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos (foja 202) y el Libro de Inventarios y Balances (foja 175).

Que de la evaluación de la referida documentación se aprecia que las Notas de Crédito N° , y fueron emitidas a por Asesoría en Operaciones de Financiamiento – Anulación de intereses de julio a setiembre de 2011 cobrados mediante las Facturas N° , y , respectivamente, y del Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos y del Libro de Inventarios y Balances se advierte que en junio de 2011 la recurrente provisionó los intereses a cobrar como cobranza dudosa.

Que sin embargo, dicha documentación no acredita el error alegado por la recurrente al emitir las facturas anuladas por el cobro de intereses a la empresa , debiendo añadirse que la recurrente tampoco ha demostrado haber cumplido con los presupuestos establecidos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su Reglamento para considerar a dicha deuda como de cobranza dudosa, siendo que tal como señala la Administración, el supuesto de dificultades en la cobranza no implica que los intereses dejen de computarse, por lo que lo alegado por la recurrente no permite sustentar la emisión de las notas de crédito.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no ha proporcionado documentación adicional que permita sustentar el motivo de la emisión de las referidas notas de crédito, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

• **Notas de Crédito N°** , **y**

Que la recurrente manifiesta que las mencionadas notas de crédito se encontraban relacionadas con la anulación de intereses erróneamente cobrados a sus productores.

Que para sustentar dicha operación la recurrente presentó las Notas de Crédito N° , y (fojas 4 a 6) y el Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos (foja 202).

Que de la evaluación de la referida documentación se aprecia que las Notas de Crédito N° , y fueron emitidas a por concepto de anulación de intereses de abril a junio de 2011 cobrados mediante las Facturas N° , y , y del Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos se advierte que la deuda que generó el cobro de intereses se habría cancelado el 19 de abril de 2011.

Que sin embargo, la recurrente no presentó documento alguno que acredite que la deuda se habría cancelado en la referida fecha y que por ende no existía deuda pendiente de pago a fin de sustentar la anulación de intereses detallados en las notas de crédito observadas, tampoco presentó documentación adicional que sustente la emisión de las referidas notas de crédito, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

• **Notas de Crédito N°** **y**

Que la recurrente refiere que las citadas notas de crédito se encuentran relacionadas con el ajuste en el cálculo de intereses cobrados a sus productores.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Que para sustentar dicha operación la recurrente presentó las Notas de Crédito N° y (fojas 2 y 12) y el Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos (foja 202).

Que de la evaluación de la referida documentación se aprecia que las Notas de Crédito N° y fueron emitidas a por concepto de ajuste de cálculo de intereses de febrero y octubre de 2011, cobrados mediante las Facturas N° y y del Cuadro en Excel denominado Notas de Crédito – Ajuste a los Ingresos se advierte como observación que se verifique el cuadro de Lotes de Concentrado.

Que sin embargo, no obra en autos el referido cuadro de Lotes de Concentrado u otra documentación que evidencie las razones por las cuales se requirió realizar un ajuste en el cálculo de los intereses observados. En tal sentido, no se encuentra acreditado el motivo que generó la emisión de las notas de crédito en cuestión, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

2. Deducción por ganancias por diferencias de cambio – S/51 513 685,00

Que conforme se advierte del punto 2 del Anexo N° 04 de las resoluciones impugnadas (fojas 6617 a 6619), la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, por concepto de ganancia por diferencia de cambio, citando como base legal el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y amparándose en el punto 9 del Resultado de Requerimiento N°

Que conforme se advierte del punto 2 del Anexo N° 04 de las resoluciones impugnadas, mediante el punto 9 del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente las razones por las cuales incluyó en la base imponible de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta los ingresos por concepto de ganancia por diferencia de cambio.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de 23 de setiembre de 2015 (fojas 190, 196, 197 y 200), señalando que por error consideró como ingreso neto mensual para fines del cálculo de la base imponible de los pagos a cuenta la diferencia de cambio realizada.

Que de otro lado, se aprecia que en sus recursos de reclamación (fojas 6550 a 6586) y apelación (fojas 6838 a 6857) la recurrente, pese haberlo incluido en su impugnación, no expuso argumentos relacionados a cuestionar el mencionado reparo, ni presentó medio probatorio alguno sobre el particular; por lo que, en consecuencia, al no exponer controversia alguna, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

3. Deducción por inclusión de reembolsos de gastos en las bases imponibles – S/3 681 272,00

Que conforme se advierte del punto 4 del Anexo N° 04 de las resoluciones impugnadas (fojas 6612 a 6614), la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, por concepto de reembolsos incluidos indebidamente en las bases imponibles mensuales, citando como base legal el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y como sustento el punto 10 del Resultado de Requerimiento N°

Que conforme se advierte del punto 4 del Anexo N° 04 de las resoluciones impugnadas, mediante el punto 10 del Requerimiento N° , la Administración solicitó a la recurrente las razones de las diferencias entre las bases imponibles según ingresos registrados en libros contables y los ingresos declarados como base imponible de pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a la recurrente presentó el escrito de 23 de setiembre de 2015 (fojas 190, 193, 194 y 200), señalando que no correspondía considerar los reembolsos de gastos como ingresos gravados a efectos del cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en tanto, conforme a lo expuesto en la Resoluciones N° 02867-8-2012, 466-3-1997 y 1200-3-1999, estos no tienen naturaleza de ingreso.

Que de otro lado, se aprecia que en sus recursos de reclamación (fojas 6550 a 6586) y apelación (fojas 6838 a 6857) la recurrente, pese haberlo incluido en su impugnación, no expuso argumentos relacionados a cuestionar el mencionado reparo, ni presentó medio probatorio alguno sobre el particular; por lo que, en



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

consecuencia, al no existir controversia alguna, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

4. Ganancias en Operaciones con Instrumentos Financieros Derivados – S/113 973 079,00

Que conforme se aprecia del punto 5 del Anexo N° 4 a las resoluciones de determinación impugnadas y de los Requerimientos N° y así como sus resultados (fojas 298 a 316, 318 a 320, 6305 a 6307, 6282 a 6287 y 6610 a 6612); la Administración reparó las bases imponible de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por cuanto la recurrente omitió considerar las ganancias por operaciones con instrumentos financieros derivados.

Que la recurrente sostiene en su apelación que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con entregar las facturas emitidas por los registros contables correspondientes y los papeles de trabajo de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, los cuales muestran el tratamiento tributario otorgado a los resultados obtenidos por la contratación de instrumentos financieros derivados.

Que sin embargo, tanto la Administración como la recurrente coinciden en que la segunda obtuvo ganancias por operaciones con instrumentos financieros derivados, por lo que tal circunstancia no es materia de controversia, debiendo precisarse que conforme lo disponen los artículos 5-A y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, dichos ingresos debieron formar parte de las bases imponibles de los pagos a cuenta.

Que en su apelación, la recurrente no expone argumento alguno para sustentar el motivo por el cual no incluyó en las bases imponibles mensuales de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, las ganancias por operaciones con instrumentos financieros derivados, limitándose a señalar que entregó facturas, registros contables y papeles de trabajo, conforme se da cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 298 a 316, 318 a 320), sin embargo, dichos documentos no dan cuenta de razón alguna por la cual no se consideraron dichos ingresos en las bases imponibles de los pagos a cuenta.

Que siendo así, la recurrente no ha formulado argumentos vinculados con la determinación de las bases imponibles de los pagos a cuenta a fin de desvirtuar el reparo, y al encontrarse arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

5. Venta de activo fijo a valores debajo del valor de mercado – S/6 961,00⁵

Que de acuerdo con en el punto 6 del Anexo N° 4 a las resoluciones de determinación impugnadas (fojas 6607 a 6609), la Administración reparó la base imponible del pago a cuenta de julio de 2011, por venta de activo fijo a valores por debajo del mercado, para lo cual invocó como base legal los artículos 32 y 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento el punto 1 del Requerimiento N°

Que la recurrente sostiene que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con exhibir el Informe Técnico de Tasación efectuado por la empresa firmado por el perito valuador CIP además de las boletas de venta correspondiente a las operaciones analizadas por SUNAT.

Que la Administración señala que la recurrente vendió activos fijos (camionetas Hi-Lux - usadas), a un precio menor al determinado en el Informe de Tasación Técnica N° 51/2011, por lo que reparó la diferencia ascendente a S/6 961,00.

Que en el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 503 y 504), la Administración comunicó a la recurrente que de la documentación presentada advirtió que en julio de 2011 vendió dos vehículos de marca Toyota Hilux, detallados en el cuadro adjunto, los cuales contaban con el Informe de Tasación N° del 8 de junio de 2011, efectuado por la empresa respecto de los cuales solicitaba explicar los motivos por los que se utilizó como precio de venta, valores inferiores a los indicados como valor comercial.

⁵ Cabe indicar que conforme se aprecia de autos (foja 6668), la recurrente aceptó el reparo por venta de activo fijo a valores debajo del valor de mercado, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, con la presentación de la declaración rectificatoria de dicho tributo y periodo, mediante el Formulario PDT 664 N° 750566246.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito de fojas 465 y 466, indicando que aceptó el valor de venta indicado en las tasaciones detalladas en el Requerimiento N°

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 489 a 491), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que de acuerdo con las Boletas de Venta N° y las camionetas en cuestión fueron vendidas a \$3 000,00 menos que los valores establecidos en el informe de tasación, lo que no correspondía según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que observó dicho importe.

Que a través del Ítem 16 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 6305 a 6308), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito los descargos a la observación efectuada, debiendo sustentarlos con documentación fehaciente.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 16 de noviembre de 2016 (fojas 6262 a 6267 y 6280), indicando que de acuerdo con la Sentencia de Casación N° 4392-2013, no corresponde que el cobro de intereses moratorios relacionados con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, toda vez que estos fueron cancelados oportunamente.

Que conforme a lo señalado en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 28655, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 3 del citado artículo 32 señala que, para los efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera valor de mercado: *"3. Para los bienes de activo fijo, cuando se trate de bienes respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el que corresponda a dichas transacciones; cuando se trate de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, será el valor de tasación"*.

Que en el caso de autos, la Administración cuestionó el valor de ventas de las camionetas Toyota Hi Lux, con Placas N° y transferidos por la recurrente a y a través de las Boletas de Venta N° y de respectivamente (fojas 325 y 340), al considerar que existía una subvaluación en la enajenación de dichos bienes, procediendo a determinar el valor de mercado aplicando la regla contemplada por el numeral 3 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en la tasación practicada a dichos bienes por la empresa , firmado por el perito valuador CIP

Que obra en autos el documento denominado "Valuación Comercial de Cuatro Vehículos", de fojas 326 a 336, que estableció como valor de tasación de las camionetas con Placas N° y al monto de \$12 711,86, cada uno (sin incluir el Impuesto General a las Ventas), según valuación realizada al 08 de junio de 2011, siendo que sobre la base de la referida tasación la Administración estableció como valor de mercado dichos importes y, por consiguiente, de su comparación con el valor considerado por la recurrente ascendente a \$11 016,95 y \$11 864,41, respectivamente, determinó un ingreso omitido total de \$2 542,36 (S/6 961,00⁶), procediendo a reparar por este importe la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio y diciembre de 2011.

Que en el caso de autos no existe controversia en cuanto a que los bienes inmueble materia de transferencia constituyen bienes del activo fijo de la recurrente, ni que respecto de estos no se realizan transacciones frecuentes en el mercado, de manera que a efectos de determinar el valor de mercado resultaba aplicable el valor de tasación conforme con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁶ Tipo de Cambio ascendente a S/2,738.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Que en tal sentido, en la medida que la Administración consideró como valor de mercado de los bienes observados los valores determinados en la tasación proporcionada por la recurrente, lo cual no ha sido contradicho por la recurrente, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

6. Saldo a favor arrastrable del ejercicio anterior aplicado al pago a cuenta de marzo de 2011 – S/4 645 209,00

Que el inciso c) del artículo 88 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prescribe que los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79 de la misma ley, deducirán de su impuesto los saldos a favor reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en dicho artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido impugnadas.

Que el numeral 4 del artículo 55 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, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Que la recurrente sostiene que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 ha sido impugnada por lo que no se encuentra firme y tampoco puede servir de sustento para establecer el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2011. Al respecto, refiere que en el ámbito tributario opera el principio de no ejecutoriedad respecto de los actos administrativos de contenido crediticio, por lo que, como regla general, la interposición de cualquier recurso de impugnación contra dichos actos, suspende la ejecución de los mismos.

Que agrega que no corresponde el cobro de intereses moratorios por la modificación de los coeficientes de los pagos a cuenta producto de fiscalizaciones posteriores a la determinación del impuesto anual del ejercicio 2010, en atención al criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 6534 a 6538), la recurrente además de reiterar los argumentos expuestos en su recurso de apelación, indica que, se debe tener en consideración que la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, fue declarada nula mediante la Resolución de Intendencia N° _____

Que según consta del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° _____ (foja 6631), emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2011, la Administración, entre otros, desconoció la aplicación del saldo a favor del ejercicio 2010 aplicado contra dicho pago a cuenta, al considerar la inexistencia de dicho saldo.

Que se advierte que con relación al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2011, la recurrente utilizó el saldo a favor originalmente declarado respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por S/4 645 209,00, para compensar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2011; sin embargo, como consecuencia del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____, en la que determinó impuesto a pagar y, por ende, desconoció el saldo a favor declarado por la recurrente, siendo que, por tal motivo, la Administración reliquidó el referido pago a cuenta.

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la citada Resolución de Determinación N° _____ recurso que fue declarado fundado en parte, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° _____ se declaró la nulidad del citado valor.

Que conforme se da cuenta en la Resolución N° 06796-3-2024, debido a la declaración de nulidad de la



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

Resolución de Determinación N° _____ la Administración continuó con el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, de conformidad con la Orden de Fiscalización N° _____, procediendo a emitir y notificar la Resolución de Determinación N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la cual fue reclamada, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° _____ de 1 de octubre de 2020, el mencionado recurso fue declarado infundado.

Que contra la mencionada resolución de intendencia, la recurrente interpuso recurso de apelación, ingresado a este Tribunal con el Expediente N° 452-2021, el que fue atendido mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 06796-3-2024 de 18 de julio de 2024, fallando, entre otras, en el siguiente sentido: (i) Revocar la Resolución de Intendencia N° _____ en cuando a los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en el extremo del reparo por ajuste al valor de la operación de transferencia de acciones de _____, asimismo, en el extremo del reparo por aplicación de normas de precios de transferencia y ajuste al valor de las exportaciones realizadas por sus vinculadas por aplicación de las normas de precios de transferencia (este último reparo únicamente por la observación al uso de moneda funcional), y su incidencia en la multa asociada; en tal sentido, dispuso que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° _____, conforme con lo dispuesto en la referida resolución.

Que considerando ello, toda vez que en la Resolución N° 06796-3-2024 se ha dispuesto la reliquidación de la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, que tiene incidencia en la existencia o no del saldo a favor aplicable al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2011, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo estarse a lo que en definitiva se resuelva con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

7. Modificación del coeficiente a aplicar a los meses de enero y febrero de 2011

Que el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base 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, siendo que los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que la recurrente sostiene que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 ha sido impugnada por lo que no se encuentra firme y tampoco puede servir de sustento para establecer el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011. Al respecto, refiere que en el ámbito tributario opera el principio de no ejecutoriedad respecto de los actos administrativos de contenido crediticio, por lo que, como regla general, la interposición de cualquier recurso de impugnación contra dichos actos, suspende la ejecución de los mismos.

Que agrega que no corresponde el cobro de intereses moratorios por la modificación de los coeficientes de los pagos a cuenta producto de fiscalizaciones posteriores a la determinación del impuesto anual del ejercicio 2009, en atención al criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 6534 a 6538), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

Que de la revisión del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____ (foja 6630), entre otros, se aprecia que la Administración aplicó para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, el coeficiente de 0,0177 considerando la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 contenida en la Resolución de Determinación N° _____.

Que de acuerdo con lo verificado en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS, la recurrente interpuso apelación contra la resolución ficta denegatoria de la reclamación, y mediante la Resolución N° _____



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

11932-1-2019 de 20 de diciembre de 2019, este Tribunal dispuso la reliquidación de la citada Resolución de Determinación N°

Que en cumplimiento de lo dispuesto por este Tribunal, la Administración emitió la Resolución N° de 28 de mayo de 2020, mediante la cual – entre otros – reliquidó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009; siendo que a través de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01702-1-2021, dicha reliquidación fue confirmada.

Que en tal sentido, corresponde revocar este extremo de la resolución apelada a fin de que, para efectos de la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011, la Administración tenga en cuenta la reliquidación de la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 que fue confirmada mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01702-1-2021

Que con relación a lo señalado por la recurrente en cuanto a que la Administración no debía considerar la Resolución de Determinación N° dado que aún no se encontraba firme al haber sido impugnada y que carecía de eficacia y ejecutoriedad, corresponde indicar que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto dicho valor no fue dejado sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, podía servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento.

Que de otro lado, sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que canceló los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en forma oportuna y conforme a la base y elementos de cálculo existentes al momento del pago, por lo que no procede el cobro de intereses moratorios por las omisiones determinadas, para lo cual invoca la aplicación del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, corresponde señalar que mediante Resolución N° 05359-3-2017, publicada en el diario oficial «El Peruano» el 8 de julio de 2017, este Tribunal ha establecido como criterio que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria que: «Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración», siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los Vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos, no resultando atendibles los argumentos esgrimidos en sentido contrario.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que con posterioridad a la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, se ha emitido la Sentencia de Casación N° 6619-2021 LIMA de 12 de enero de 2023, por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la que se estableció como precedente vinculante para los órganos jurisdiccionales que: «Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad⁷», criterio que coincide con el pronunciamiento emitido en la presente resolución.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Y

Que mediante las Resoluciones de Determinación N°

y

(fojas 6671 a

⁷ La sentencia destacó que el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, comprendió únicamente las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria, no habiéndose pronunciado directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

6682) la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta en enero y noviembre de 2011 sobre gastos no acreditados fehacientemente por S/3 059,00, conforme con el inciso g) del artículo 24-A y los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento.

Que la recurrente sostiene que la formulación de un reparo no implica de forma automática la evidencia de una distribución indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, ni mucho menos una distribución de dividendos, por tanto, no todo reparo supone se presume la existencia de dividendos afectos al Impuesto a la Renta. Para sustentar su posición cita las Resoluciones N° 7723-1-2004, 05525-4-2008, 08748-1-2009, 2703-7-2009, 16300-1-2010 y 01387-10-2013.

Que respecto a los reparos impugnados por los servicios prestados por _____ y _____ señala que, durante el procedimiento de fiscalización, cumplió con poner a disposición de la Administración Tributaria facturas y medios de pago; por lo que, cumplió con acreditar el destino de los egresos.

Que mediante escrito de alegatos (fojas 6534 a 6538), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación, e indica que se debe tener en consideración que la Resolución de Determinación N° _____ fue declarada nula.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó la fehaciencia de los gastos en tanto se limitó a presentar las facturas emitidas por _____ y _____ por lo que los consideraron como una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que advierte que la recurrente reconoció los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, conforme al Resultado al Requerimiento N° _____ en virtud de la cual, el 16 de diciembre de 2017 presentó una declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del citado ejercicio, mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° _____

Que del Anexo N° 01 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ (foja 6690) se aprecia que fueron emitidas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero y noviembre de 2011, sobre la base del reparo de gastos cuya fehaciencia no fue acreditada, consignando como base legal el inciso g) del artículo 24-A, el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento, y como sustento los Requerimientos N° _____, _____ y sus resultados.

Que el literal g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970⁸, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se reglamenta en el artículo 55 de esta ley.

Que el segundo párrafo del referido artículo 55, modificado por Decreto Legislativo N° 9799, señala que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen

⁸ Vigente desde el 1 de enero de 2007.

⁹ Vigente desde el 1 de enero de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 4873-1-2012, la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la tasa adicional de 4,1% pues solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme se ha establecido en la Resolución N° 09227-5-2014, entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

Que al respecto este Tribunal en las Resoluciones N° 04823-4-2014 y 08644-1-2017 ha señalado que las operaciones no fehacientes o no reales, acreditadas por la Administración, constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la tasa adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que asimismo, corresponde señalar que mediante Resolución N° 00358-1-2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que estando al criterio antes descrito la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, como en el caso de autos¹⁰, no impide la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que tal

¹⁰ Dado que de autos se verifica que mediante escrito de 16 de noviembre de 2016, la recurrente da constancia de los reparos aceptados en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por, entre otros, gastos de ejercicios anteriores y no causales por S/299 292,00.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

declaración tributaria no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En efecto, debe tenerse en cuenta que para la correcta aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta se debe evaluar –en cada caso en particular– si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, lo que se procede a evaluar.

Que mediante el punto 5 del del Requerimiento N° (foja 502), la Administración solicitó a la recurrente sustentar documentaria y fehacientemente, entre otros, los gastos relacionados a las facturas N° y emitidas por y , detalladas en el Anexo N° 4 (foja 495).

Que en el punto 5 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 477 a 485), la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada por la recurrente¹¹, de cuya valoración advirtió que, respecto a los gastos relacionados a los servicios prestados por se limitó a presentar los comprobantes de pago emitidos; por lo que reparó los referidos gastos, asimismo, advirtió la aplicación de la tasa adicional conforme lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe indicar que mediante el ítem 18 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 6305), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, la observación antes indicada, señalando que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 18 del Anexo N° 01 Resultado al Requerimiento (foja 6282) la Administración señaló que la recurrente aceptó el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta formulado respecto a los gastos no acreditados fehacientemente por S/299 962,00, más no la aplicación de la tasa adicional; además, precisó que la recurrente no presentó documentación adicional a fin de desvirtuar el reparo formulado.

Que de la verificación efectuada (foja 6668), se tiene que la recurrente, mediante PDT 670 N° aceptó la observación formulada por la Administración, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que de lo actuado se tiene que, tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite la fehaciencia de los gastos relacionados a las facturas N° y emitidas por y por lo que no cumplió con demostrar la fehaciencia de los gastos reparados.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado la fehaciencia del monto cargada al gasto, este no es susceptible de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarla como dividendo presunto conforme con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento referido a que se debe tener en consideración que la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 fue declarada nula, cabe precisar que este no resulta atendible en tanto la nulidad declarada estuvo referida al extremo vinculado con el reparo por provisión de cobranza dudosa, que no tiene incidencia en el presente reparo.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Y

Que las Resoluciones de Multa N° y (fojas 6683 a 6688), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario,

¹¹ Mediante escrito de 21 de julio de 2016, obrante a fojas 456 y 466.



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

vinculada con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, abril y agosto de 2011.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, constituía infracción el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la misma que según la Tabla I¹² del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que conforme se verifica de los Anexos a las Resoluciones de Multa N° _____, y _____ (fojas 6383 a 6688) y de los Anexos 1 a 4 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, la Administración emitió las referidas resoluciones de multa por: i) Reparos a las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 conforme a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____ ii) Cambio de coeficiente de enero y febrero de 2011, como resultado de la fiscalización del Impuesto del ejercicio 2009 y iii) Reparos al saldo a favor arrastrable aplicado al pago a cuenta de marzo de 2011.

Que en cuanto a los reparos a las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en la presente resolución se han confirmado los referidos reparos, por lo que corresponde resolver en el mismo sentido y confirmar las resoluciones de multa en este extremo.

Que en cuanto al cambio de coeficiente de enero y febrero de 2011, como resultado de la fiscalización del Impuesto del ejercicio 2009, corresponde indicar que si bien la Administración modificó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011, finalmente no determinó omisiones en los pagos a cuenta de los referidos periodos y, por tanto, tampoco determinó sanciones por dichos periodos, por lo que no emitió resoluciones de multa por dichos periodos, en tal sentido, no hay controversia con relación a sanciones vinculadas a pagos a cuenta de enero y febrero de 2011.

Que en cuanto al reparo al saldo a favor arrastrable aplicado al pago a cuenta de marzo de 2011, en la presente resolución se ha indicado que toda vez que en la Resolución N° 06796-3-2024 se ha dispuesto la reliquidación de la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, que tiene incidencia en la existencia o no del saldo a favor aplicable al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2011, debía estarse a lo que en definitiva se resuelva con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en tal sentido, con relación a la resolución de multa referida al periodo de marzo de 2011, corresponde resolver en el mismo sentido y revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración tenga en cuenta, para efectos del cálculo de la multa por el periodo marzo de 2011, lo que en definitiva se resuelva con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que de acuerdo a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en el extremo de las Resoluciones de Multa N° _____ y _____, y revocar la Resolución de Multa N° _____ debiendo proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la constancia que obra en autos (foja 6904).

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° _____ de 13 de febrero de 2018, en el extremo del pago a cuenta de marzo de 2011 y multa vinculada, y la modificación del coeficiente a aplicar a los meses

¹² Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada (fojas 6882 y 6883).



Tribunal Fiscal

N° 08924-1-2024

de enero y febrero de 2011, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en los demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente