



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
En: 30/06/2021 13:52:24 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 05577-4-2021

EXPEDIENTE N° : 11899-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de junio de 2021

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° : contra la Resolución de Intendencia N° de 27 de julio de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹ – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, setiembre y noviembre de 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 y numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario; e inadmisión la reclamación contra la Resolución de Determinación N° y Resoluciones de Multa N° , emitidas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2003 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala, en cuanto a las multas emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, por no retener el Impuesto a la Renta de no domiciliados. que la controversia consiste en determinar si el pago efectuado a su casa matriz por concepto de califica como regalía para efecto del Impuesto a la Renta; y que en una regalía la información debe ser transmitida por quien tiene la propiedad o derecho sobre la misma a alguien que no la tiene, sin embargo, en su caso la Administración concluye sin sustento que los servicios materia del contrato el cual incluye las prestaciones denominadas de infraestructura de , sistemas de información relacionados con las tecnologías desarrolladas en la y proveer de soporte técnico y la distribución de actualizaciones de los sistemas globales, califican dentro de esa definición.

Que indica que la Administración no ha comprendido que su casa matriz no le presta ningún tipo de servicio, ni menos le otorga alguna licencia o derecho de uso de algún bien que sea de su propiedad; que lo que ocurre es simplemente que la casa matriz canaliza la inversión de todas las afiliadas del grupo para desarrollar en nombre de todas las empresas la información o procesos que son de utilidad para todo el grupo, por lo que al acceder al sistema de la corporación, su empresa está obteniendo la información que ella misma ha contribuido a generar y que, por consiguiente, tiene pleno derecho a revisar; y que a diferencia de lo que pretende la Administración, no es que la casa matriz le cobre por el derecho de usar la información que le pertenece, sino que estamos ante un caso típico de “acuerdo de contribución de costos”, en el cual todas las empresas del grupo económico participan (económicamente) en la adquisición de un bien o elaboración de un producto, del cual todos se beneficiarán por igual.

¹ Actualmente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Adá
María Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 30/06/2021 08:38:58
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/06/2021 08:21:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana
Ofelia FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/06/2021
09:56:36 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que asimismo, refiere que en la resolución apelada no se ha tenido en cuenta que la utilización del [redacted] por parte de su empresa, no implica que se le esté otorgando una licencia o derecho de uso sobre un proceso ajeno; y que a través de este mecanismo se le permite acceder a un proceso e información propia (que contribuyó a generar), cuyos resultados y alcances se habilitan a través de una red interna, por lo que resulta incorrecta la afirmación de la Administración en el sentido que la materia bajo análisis corresponda a la cesión en uso de una licencia denominada "Sistemas Globales", lo cual denota que aquella no ha comprendido el alcance de los contratos que le fueron proporcionados; y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06689-5-2005 a fin de sustentar su posición, en la cual se reconoce que la casa matriz puede distribuir los costos entre las empresas afiliadas, en la medida que sirvan para generar renta gravada.

Que considera sorprendente que la Administración no tome en cuenta la referencia del propio reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre el "apoyo a la gestión", únicamente por estar incluida en el capítulo de Precios de Transferencia, pese a que no hay duda que estos elementos (incluyendo la doctrina que citó en primera instancia), explican la naturaleza del gasto que aquella parece no conocer, por lo que en lugar de tachar de plano estas referencias, debieron ser tomadas en cuenta para llegar a la única conclusión razonable, esto es, que la distribución de costos entre afiliadas no puede generar una regalía.

Que se remite a los argumentos planteados en su recurso de reclamación, en los que agregó que la [redacted] posee un plan estratégico denominado [redacted] destinado a alcanzar metas, el cual deben acatar todas las empresas del grupo; y que una de las formas de crecimiento de la organización ha consistido en la implementación del [redacted] que ejecuta las operaciones comerciales, administrativas, contables y logísticas de toda la organización, siendo que en este acuerdo la única licencia por software que se paga es la licencia SAP, cuya contraprestación (que sí califica como regalía) la paga [redacted] y no su empresa, por lo que no podría sostenerse que el reembolso efectuado a su matriz sea nuevamente una regalía.

Que respecto al [redacted] indica que si bien el contrato alude a este calificándolo de software, en realidad dicha operación no involucra ninguna cesión o licencia, por cuanto se trata de un plan o política de crecimiento y medición de metas en función de la implementación del denominado [redacted] el que tiene entre sus planes a la efectividad organizacional y como uno de sus rubros al diseño organizacional, para lo cual se busca mejorar capacidades globales, agilizar la toma de decisiones y mejorar el flujo de información; que en dicho plan se encuentran diversas funciones y niveles, entre ellos, los servicios de información y tecnología (information technology services); que uno de los objetivos buscados por la corporación es concentrar la dirección de sus operaciones comerciales, logísticas y administrativas a través de un sistema informativo único, lo que pone en evidencia la necesidad de su matriz de adquirir las licencias SAP que ejecuten tales operaciones para toda la organización; y que a fin de aplicar dichos [redacted] permite que sus afiliadas mediante el uso de una contraseña, accedan al software SAP y hagan uso de esta plataforma informática (ubicada en el exterior) valiéndose de la infraestructura que tiene ya [redacted] por lo que esta cobra una contraprestación que no califica como regalía, por cuanto no es su empresa [redacted] quien ha adquirido las licencias de este software, sino es su matriz la licenciataria del citado intangible, tal como se colige del acuerdo denominado "Authorized Affiliate Agreement".

Que en cuanto a las prestaciones incluidas en el [redacted] referidas a la tecnología de la infraestructura de [redacted] y a los sistemas de información relacionados a las tecnologías desarrolladas en dicha infraestructura, sostiene que los pagos por dichos conceptos no califican como regalía, por cuanto no constituyen contraprestación por el uso de patentes, marcas y diseños, entre otros conceptos señalados en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que las modalidades típicas para retribuir gastos o costos incurridos por una matriz a favor de sus subsidiarias, usualmente adquieren las formas de los denominados "servicios intragrupo" o acuerdo de servicios de "apoyo a la gestión", gasto este último que si bien la Ley del Impuesto a la Renta no ha reconocido expresamente, el reglamento respecto a normas de Precios de Transferencia publicado mediante Decreto Supremo N° 190-2005-EF sí ha hecho mención expresa a este tipo de servicios, y cita legislación y doctrina extranjera a fin de sostener su posición; y que la interpretación de la Administración



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

resulta errónea, debiéndose tener en cuenta que de acuerdo con el existen otros servicios por el uso de infraestructura localizada en el exterior (Estados Unidos de Norteamérica) y servicios de mantenimiento y actualización también desarrollados afuera, los cuales fueron parte de las prestaciones retribuidas por su empresa.

Que respecto a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, indica que mediante el escrito presentado el 27 de julio de 2007, cumplió con sustentar la mayoría de reparos que le fueron comunicados, sin embargo, en instancia de reclamación la Administración consideró que dicha documentación resulta extemporánea, al amparo del artículo 141 del Código Tributario; por lo que este Tribunal se encuentra en la obligación de evaluar dicho escrito y la documentación adjunta a este, a fin de evitar que dicho impuesto tenga carácter confiscatorio, de conformidad con lo establecido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, más aún cuando aquellos demuestran que los reparos efectuados carecen de sustento legal.

Que sobre el reparo por deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta no sustentadas, anota que la Administración inexplicablemente no quiere reconocer que es perfectamente posible vender un bien por debajo de su costo; que si por razones técnicas o de mercado un bien determinado pierde valor, y en la práctica queda obsoleto, es posible que si desea ser vendido no pueda obtenerse si quiera el valor de su costo, más aún si se tiene en cuenta que para efectos tributarios existen tasas máximas de depreciación; que en este caso, su empresa no pretende deducir una provisión de ningún tipo, ni una merma o desmedro, sino un resultado (pérdida) que resulta de comparar el costo de adquisición determinado según el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, y su valor de venta; que en aplicación de la regla de valor de mercado establecida en el artículo 32 de la citada ley, el valor de venta debe ser equivalente al valor de mercado del bien transferido, lo cual sucedió en su caso, por cuanto transfirió activos (filtros) que no tenían valor comercial, intentando obtener el precio más alto posible; que no existe ninguna razón para sostener que la venta de los referidos filtros obsoletos no se realizó a valor de mercado, y que si la Administración consideraba que no fue así, tenía la obligación de establecer cuál era el valor que en su opinión era el de mercado, lo que no hizo.

Que respecto al reparo por venta de bienes por debajo de su valor de adquisición, sostiene que resulta aplicable lo señalado en el considerando precedente, por cuanto en estricta aplicación de lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, la pérdida sufrida como consecuencia de vender un bien por debajo de su costo (dada las condiciones de mercado al momento de la venta) es perfectamente deducible, debiéndose tener en cuenta que no pretende deducir una provisión o un desmedro; y que si la Administración considerase que el valor de venta no correspondía al valor de mercado, debió indicar cuál era –en su opinión- dicho valor, lo que no hizo, por lo que no tiene fundamento alguno para efectuar tal reparo.

Que señala que precisamente debido a que la provisión por desvalorización de existencias no tiene ningún efecto tributario, efectuó dicha provisión en el año 2002 sin tomar el gasto correspondiente, por lo que para efectos del Impuesto a la Renta el costo quedó en el mismo valor que tenía antes de la provisión; que el bien observado es utilizado en el proceso productivo y fue materia de provisión por desvalorización de existencias en el citado ejercicio 2002, por el importe de S/ 90 569,00, habiendo adjuntado en instancia de reclamación un cuadro de control de provisión por desvalorización, el mismo que proporcionó en la fiscalización del ejercicio 2002; y que en el año 2003 vendió a dichos filtros en la condición en la que se encontraban, a un precio por debajo de su costo de adquisición debido a la condición en que se encontraban estos repuestos obsoletos, tal es así que emitió la Factura N° 025-00150 por el importe de \$ 5 000,00 (S/ 17 400,99, según el estado de cuenta corriente presentado), por lo que la deducción de los S/ 90 569,00 se ajusta a las normas del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al reparo por exceso de gastos por depreciación de activos fijos, sostiene que la Administración se sustenta en que el detalle de la depreciación fue registrada de manera extemporánea en el Registro de Activos Fijos, y que según el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación aceptada sería aquella que se encuentra contabilizada dentro del ejercicio, sin embargo, aquella resta importancia al hecho que la depreciación que dedujo era la que realmente correspondía, por lo que resulta inexplicable que en la resolución apelada no se haya tenido en consideración que la depreciación sí se encontraba registrada en sus libros contables; que si la



Tribunal Fiscal

Nº 05577-4-2021

depreciación que cuestiona la Administración no hubiera estado registrada en sus libros contables, a fin de deducirla su empresa habría tenido que efectuar una adición extracontable, lo que no ha ocurrido, tal como ha corroborado la Administración en fiscalización; y que como su propio nombre lo indica, el Libro de Control de Activos Fijos es un registro de control, por lo que el hecho que no haya sido llenado en el ejercicio no significa que la depreciación no haya estado registrada, más aún, al consignarse el detalle en dicho libro se corrobora que la depreciación registrada fue correctamente determinada.

Que en cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa, refiere que en la resolución apelada se reconoce que en el Resultado del Requerimiento N° se dejó constancia que la provisión de cobranza dudosa se encontraba discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, por lo que resulta inexplicable que la Administración afirme que no presentó los comprobantes de pago u otros documentos que sustenten el origen y la antigüedad de las deudas materia de provisión, no obstante, tal afirmación no resulta correcta pues dicha información sí fue proporcionada, tanto en físico como en medio magnético, habiendo alcanzado la impresión del estado de cuenta corriente de cada cliente donde se detalla los documentos provisionados en cobranza dudosa, reporte que fue extraído de su sistema contable (SAP) al cual adjuntó un cuadro resumen en el que se puede identificar el nombre o razón social del cliente y su código interno de SAP.

Que asimismo, indica que cumplió con proporcionar los documentos legales de cobranza que sustentan la situación legal de los clientes por los que provisionó la cobranza dudosa, así como un cuadro en Excel denominado "procesos judiciales al 30.05.2007", en donde se detalla por cliente la situación legal de las cobranzas (estado del proceso legal) por los clientes morosos; y que también presentó los documentos legales de cobranza que sustentan los trámites que ella o terceras empresas por encargo suyo (prestadoras de servicios de cobranza) han realizado a efecto de poder cobrar las deudas impagas de sus clientes, siendo que de dicha información puede corroborarse que los comprobantes de pago provisionados corresponden a operaciones de los años 2001 y 2002, por lo que al 31 de diciembre de 2003 tenían una antigüedad superior a 12 meses, asimismo acreditan las gestiones de cobranza para que proceda la deducción, por lo que no se entiende el motivo por el cual en la resolución apelada se resta importancia a dichos documentos judiciales (escritos y resoluciones) que demuestran la controversia respecto a las deudas provisionadas y, por lo tanto, su calidad de incobrables; siendo que sobre el particular la Administración afirma que no se evidencia que correspondan a las deudas provisionadas al 31 de diciembre, pese a que fueron provisionadas en períodos anteriores (2001 y 2002) pero deducidas para fines del Impuesto a la Renta en el 2003, año en el cual ya tenían una antigüedad mayor a un año.

Que en cuanto a los reparos por diferencia de ingresos no sustentada, gastos sin sustento documentario, gastos sustentados con documentos que no reúnen los requisitos del Reglamento de Comprobante de Pago, provisión de gastos de seguros sin sustento, gastos de empresas vinculadas, provisiones de descuentos a clientes no sustentados, reversión de cuentas de ingresos no sustentada, así como a las notas de crédito que emitió, indica que el único argumento de la Administración para mantener el reparo es que la información que demuestra su improcedencia fue presentada de manera extemporánea (mediante escrito de 27 de julio de 2007), por lo que habiendo quedado claro que deben meritarse dichas pruebas, esta instancia deberá dejar sin efectos dichas observaciones.

Que de otro lado, respecto a los créditos a su favor por los que solicitó en fiscalización su compensación y/o devolución, indica que en ejercicio de su facultad determinativa, la Administración debe determinar la base imponible de cualquier impuesto según la interpretación que tenga de las normas tributarias que lo regulan, y no solo debe identificar –tratándose del Impuesto a la Renta- los gastos que el contribuyente habría tomado en exceso o el ingreso por el que no ha tributado, sino también aquellos conceptos por los que se ha tributado en exceso; por lo que la Administración debe aceptar que a fin de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, debió considerar como gasto deducible la participación en las utilidades correspondiente al año 2002, pero pagadas en el 2003, así como que –según la jurisprudencia de este Tribunal- los ingresos por drawback y reposición en franquicias no se encuentran gravados con el referido tributo, y que la reversión de provisiones que no tuvieron efecto tributario tampoco generan un impacto fiscal.

Que manifiesta que le sorprende que la Administración sostenga que estos conceptos no pueden ser considerados, debido a que debe considerar tales créditos, toda vez que su labor es efectuar la correcta



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

determinación del Impuesto a la Renta, y no solo de los reparos, por lo que solicita que se reconozcan estos conceptos que reducen la materia imponible del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, setiembre y noviembre de 2003, señala que estos se encuentran vinculados a los reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, sobre los cuales ya esgrimió sus argumentos, por lo que se remite a estos.

Que a su vez, en relación con el reparo al Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes que no califican como material documentario, anota que realiza una serie de gastos para consolidar su marca y captar nuevos clientes, lo que redundará en mayores ingresos gravados; que dentro de esos gastos, están los incurridos en material documentario (volantes, dípticos y trípticos, folletería, stickers, hojas informativas, carpetas institucionales en las que se da a conocer sus productos, marcadores de piso, etiquetas autoadhesivas, poli pasacalles, folletos, posters, jala vistas, frontalizadores, banderines y calendarios, etcétera), cuya entrega no está gravada; a su vez, la entrega gratuita de bienes promocionales tampoco se encuentra gravada, según lo dispuesto por el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y que si bien la Administración invoca el Acuerdo de Sala Plena que motivó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000², así como la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4531-1-2003, lo que no precisa es que conforme con lo indicado en dichas resoluciones las referidas entregas gratuitas o retiros no se encuentran gravados toda vez que tienen un fin promocional.

Que manifiesta que le llama la atención que en la resolución apelada se mantenga el reparo sobre la base que los bienes analizados no califican como "material documentario", sino como gastos promocionales, ello porque -según reconoce la propia Administración- la entrega de bienes con fines promocionales no se encuentra gravada con Impuesto General a las Ventas (al igual que el reparto de material documentario con fines promocionales); por lo tanto, sea que los bienes acotados califiquen como material documentario o como bienes promocionales, su transferencia gratuita no se encuentra gravada.

Que de otro lado, sobre el retiro de bienes por operaciones que no califican como comodato, indica que en la resolución apelada se ignora lo señalado en su recurso de reclamación respecto a toda la información que fue proporcionada en fiscalización, la que incluye aquella adjunta a su escrito de 27 de julio de 2007, la misma que demuestra el riguroso control que tiene sobre los dispensadores que entrega a sus distribuidores y/o consumidores finales en calidad de comodato; habiendo cumplido con acreditar la devolución de los dispensadores entregados, contrario a lo señalado por la Administración.

Que en cuanto a las resoluciones de multa emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, refiere que se encuentran directamente vinculadas a los reparos antes señalados, por lo que deben quedar sin efecto.

Que mediante escrito de alegatos, indica que respecto a todos los puntos materia de discusión, debe advertirse que en la resolución apelada la Administración consideró como extemporánea diversa documentación que sustenta su posición respecto de la mayoría de reparos, motivo por el cual aquella no valoró en primera instancia la referida documentación.

Que al respecto, señala que la deuda en controversia se encuentra cancelada, lo cual es fácilmente verificable al revisar el estado de adeudos de SUNAT en el que no consigna deuda alguna por el año 2003, por lo que solicita que este Tribunal acepte y evalúe dicha documentación; y que siendo la extemporaneidad de esta documentación el único argumento de SUNAT para mantener sus reparos, considera que al aceptarse esta información no queda duda que tales observaciones deben dejarse sin efecto.

Que respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, considera llamativo el hecho que SUNAT cuestione la deducción de la pérdida generada por la venta de un bien que, por haber quedado obsoleto, fue vendido a un tercero no vinculado; que aquella pretende que por el solo hecho de haber generado una pérdida, debió presentar un informe de un tercero independiente que sustente el 'valor de mercado' del bien, sin

² La recurrente cita la "Resolución N° 214-2005", lo que obedece a un error material, debiendo entenderse que se refiere a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000.



Tribunal Fiscal

Nº 05577-4-2021

embargo, si acaso la Administración tuviese alguna duda sobre ese valor debió oponer otro valor, en lugar de rechazar toda la pérdida; y que dicha actitud de la Administración resulta confiscatoria, por cuanto producto de tal exigencia -no prevista en ninguna norma legal- repara el íntegro de una venta como si esta fuera inexistente, pese a que comprobó la realidad de la misma.

Que sostiene que, pese a haber sufrido una pérdida financiera real por cuanto el comprador es un tercero no vinculado a quien evidentemente no tuvo intención de beneficiar, ni de generar una pérdida ficticia, bajo la posición fiscalista de la Administración, además se encuentra impedida de deducir la pérdida incurrida.

Que indica que una posición igualmente ilegal se advierte en el cuestionamiento a la depreciación de activos, por cuanto es irrefutable que la depreciación fue registrada contablemente y aparece en los Estados Financieros de su empresa, sin embargo, como dicha depreciación no aparece en el Registro de Activos Fijos (que es un libro de control), la Administración concluye que la depreciación no estaría contabilizada, ante lo cual cabe preguntarse qué norma legal dispone que a fin de que la depreciación (anotada en el Estado de Ganancias y Pérdidas) se entienda registrada contablemente, debe necesariamente encontrarse anotada en el Registro de Activos Fijos. En este caso, la Administración realiza una presunción ilegal (prohibida expresamente por el artículo 64 del Código Tributario) con un afán confiscatorio, para prohibir una deducción a la cual tiene derecho, más aún, el representante de la Administración en el informe oral no pudo -ni podía hacerlo- presentar algún argumento que justifique su posición.

Que de otro lado, refiere que la Administración cuestiona la deducción en el ejercicio 2003 de la provisión de cobranza dudosa vinculada a deudas de los años 2001 y 2002, sin embargo, resulta evidente que al 31 diciembre de 2003 estas ya tenían una antigüedad superior a 12 meses; y que la provisión de las citadas deudas (en los años 2001 y 2002) fue reparada en dichos ejercicios, lo que incluso ha podido corroborar la Administración; por lo que resulta inaudito que, demostrando un claro desconocimiento de las disposiciones del Impuesto a la Renta, aquella señale que no se ha demostrado las dificultades del deudor porque las acciones judiciales interpuestas no acreditan el riesgo del deudor, cuando -por norma expresa- la sola antigüedad mayor a un año de la deuda evita la necesidad de demostrar la dificultad financiera del deudor.

Que respecto al Impuesto General a las Ventas, indica que también existen graves inconsistencias en los cuestionamientos de la Administración, siendo la primera referida a considerar que el material documentario (folletos, trípticos, etcétera) entregado a clientes o potenciales clientes califica como retiro de bienes gravado porque calificaría como un gasto de publicidad; sin embargo, tal como destacó en el informe oral, sea que los productos observados califiquen como material documentario o gastos, por disposición expresa su entrega no califica como retiro de bienes.

Que sobre los dispensadores entregados en comodato (préstamo) a clientes, indica que la documentación que ahora será merituada por encontrarse cancelada la deuda, demuestra con claridad que los clientes devolvieron dichos dispensadores y que, por lo tanto, no se está ante un retiro de bienes gravado; y que lo mismo ocurre con el crédito fiscal observado por no haber sustentado las adquisiciones vinculadas, por cuanto luego de aceptar y evaluar la información extemporánea presentada (por haber pagado la deuda), deberán levantarse los reparos.

Que en cuanto al reparo por la retención y pago que, en opinión de la Administración, debió efectuar sobre la contraprestación pagada a _____ por concepto del _____ no le proporcionó a su empresa una licencia para uso de software de propiedad de _____ sino que el referido software también fue adquirido por su empresa, pero fue canalizado a través de _____ mediante un esquema de distribución de costos que ha sido aceptado por este Tribunal en diversa jurisprudencia; y que es claro que no pagó (en el año 2003) una regalía a _____ que pudiera estar gravada con Impuesto a la Renta y ser susceptible de retención, por lo que sostener lo contrario es jurídicamente incorrecto y atenta contra la propia definición de "regalía" contenida en el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que por consiguiente, solicita que este Tribunal ordene a la Administración devolver los importes pagados indebidamente, más los intereses que correspondan.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por reparos a los gastos e ingresos de dicho ejercicio, los cuales mantuvo por encontrarse arreglados a ley, siendo que producto de los referidos reparos a los ingresos, acotó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, setiembre y noviembre de 2003; lo que a su vez acreditó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con los referidos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, precisa que los reparos por "deducciones a la base imponible no sustentadas" y "venta de bienes por debajo de su valor de adquisición" se efectuaron en base a la pérdida causada por la enajenación de bienes por debajo de su costo, por cuanto la recurrente no sustentó la diferencia entre el costo computable y el ingreso por la venta de los bienes denominados 'filtros obsoletos' y 'polietileno en desuso'; que el reparo por "exceso de gasto de depreciación" se sustenta en que los montos de depreciación anotados por la recurrente en los folios 55 a 156 del Registro de Activos Fijos, constituyen un registro extemporáneo de la depreciación, por lo que esta anotación no podría sustentar el reparo efectuado sobre la base de lo anotado en los folios anteriores del mencionado registro (folio 2 al folio 53); y que la provisión de cobranza dudosa no fue sustentada, por cuanto no se acreditó el origen de las deudas provisionales, ni el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como la existencia de morosidad de los deudores.

Que asimismo, en cuanto al reparo por gastos de empresas vinculadas, sostiene que no resulta amparable el alegato de la recurrente según el cual la observación corresponde en parte al sueldo pagado al empleado puesto que las copias de las boletas de pago de marzo a diciembre de 2003 ascienden al total de S/ 207 042,98, el cual excede lo anotado en el comprobante diario no habiéndose acreditado que dicha remuneración corresponda a la cuenta de gastos Estudios y Encuestas de Mercado, es decir, que el mencionado empleado hubiera realizado actividades vinculadas con estudios y encuestas que generó el gasto observado, más aún si se tiene en cuenta que las boletas de pago no corresponden a la naturaleza de los gastos de la citada cuenta contable, sino más bien a la naturaleza de gastos de personal que tendrían que registrarse en la cuenta 62-Cargas de personal.

Que sobre el reparo a la provisión por descuentos a clientes no sustentada, refiere que no existen documentos que acrediten dicha provisión. y que del Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2003 se advierte que la cuenta contable Facturación Pendiente tiene un saldo acreedor, lo que desvirtúa lo señalado por la recurrente en el sentido que dicha cuenta a fin de año tiene saldo S/ 0,00.

Que a su vez, en cuanto a las acotaciones a los ingresos, sostiene que efectuó el reparo por "diferencia de ingresos no sustentada" por cuanto la recurrente no sustentó la diferencia de ingresos registrados en sus libros contables principales y los ingresos anotados en el Registro de Ventas; y que reparó las notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente por la recurrente, así como la Nota de Crédito N° respecto de la cual no se acreditó el reingreso de los bienes.

Que en tal sentido, considera que corresponde confirmar los valores girados por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los cuales se sustentan en los reparos al ingreso que están siendo mantenidos.

Que en relación con los créditos a favor por los cuales la recurrente solicita su compensación y/o devolución, sostiene que los documentos presentados con el escrito de 18 de mayo de 2007 no constituyen pruebas que sustenten los créditos en la naturaleza y cuantía solicitadas; que dichos conceptos no tienen la naturaleza de saldos a favor, reintegros o similares susceptibles de devolución o compensación, sino tendrían la naturaleza de gastos o erogaciones con incidencia en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta; que la recurrente pretende implícitamente que se validen las cifras consignadas en su declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario Virtual PDT 652 N° de 7 de agosto de 2007, mediante la cual aumentó el saldo a favor del ejercicio 2003; y que aquella no acreditó durante la fiscalización el pago efectuado en exceso o indebido que sustenta el "crédito" que solicita.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que asimismo, indica que la documentación presentada por la recurrente con su escrito de 27 de julio de 2007, devino en extemporánea, por lo que no correspondía ser merituada en instancia de fiscalización ni de reclamación, al amparo de lo dispuesto en los artículos 75 y 141 del Código Tributario.

Que de otro lado, señala que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, por la entrega de material no documentario, retiro de bienes que no califica como operación de comodato y notas de crédito no sustentadas y por la que no se acreditó el reintegro de los bienes; asimismo, acotó el crédito fiscal de febrero, agosto, setiembre y diciembre de 2003, por no cumplir la recurrente con sustentarlo mediante comprobantes de pago.

Que en cuanto al reparo a la Nota de Crédito N° (S/ 22 074,00), indica que la recurrente no acreditó el reintegro de los bienes devueltos, y respecto de las demás notas de crédito acotadas por un total de S/ 278 668,00, sostiene que aquella no presentó las facturas primigenias que originaron la emisión de estos documentos y, por consiguiente, no sustentó la naturaleza y finalidad de su emisión; siendo que en todos los casos no se consignó en las notas de crédito la recepción por parte del cliente.

Que respecto al reparo por entrega de material no documentario, precisa que durante la fiscalización determinó que la recurrente efectuó retiros de bienes que no calificaban como material documentario; que según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000, y el acuerdo del Acta de Reunión de Sala Plena 2003-15 de 6 de agosto de 2003, califican como retiro la entrega gratuita de bienes como polos, llaveros, bolígrafos y agendas con el logotipo de la empresa, dado que dichos bienes tienen la calidad de obsequios cuya naturaleza permite un aprovechamiento, uso y beneficio para quienes los reciben, que trasciende la difusión de la imagen de la empresa, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4531-1-2003 a fin de sustentar su posición; y que la recurrente no ha acreditado que los productos acotados fueron entregados en eventos promocionales, por cuanto no acreditó la realización de estos, no identificó a los beneficiarios ni proporcionó documentación que sustente que los bienes entregados tuvieron una finalidad promocional.

Que en cuanto al retiro de bienes que no califica como operación de comodato, sostiene que los contratos de comodato se celebraron entre los clientes – consumidores (comodatarios) y los distribuidores (comodantes), es decir, entre personas distintas a la recurrente; y que esta no acreditó la naturaleza del supuesto comodato, por cuanto no brindó información sobre la identificación de los supuestos comodatarios, ni acreditó la devolución de los bienes cedidos en comodato, por lo que dicha transferencia califica como un obsequio gravado.

Que sobre el reparo al crédito fiscal, indica que la recurrente no sustentó este con los comprobantes de pago correspondientes, pese a ser requerida a tal efecto, por lo que mantuvo dicha observación.

Que por consiguiente, anota que deben mantenerse las Resoluciones de Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, por cuanto se sustentan en los anotados reparos al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003.

Que agrege que declaró inadmisile la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° emitidas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2003 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; por cuanto la citada resolución de determinación y la Resolución de Multa N° vinculada se sustentan en gran medida en el reparo “reversión de cuentas de ingresos no sustentadas”, el cual fue aceptado parcialmente por la recurrente por el monto de S/ 15 240,51, por lo que correspondía que esta pagara la deuda tributaria en proporción a la parte del reparo que aceptó, lo que no hizo, pese a ser requerida a tal efecto.

Que a su vez, en cuanto a la inadmisibilidad de la reclamación contra la Resolución de Multa N° alude que esta multa se vincula con la Resolución de Determinación N° girada por el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, valor este último respecto del cual la



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

recurrente aceptó diversos reparos de forma total y parcial, por lo que si bien no se verifica deuda por el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, sí existió un aumento indebido del citado saldo a favor, lo que tipifica la anotada infracción y, por consiguiente, correspondía que se cancelara la multa por los reparos aceptados, lo que no hizo la recurrente pese a ser requerida para ello.

Que respecto a las resoluciones de multa emitidas por la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, anota que la recurrente pagó a su casa matriz montos trimestrales por el derecho de uso de software durante el año 2003 (licencia para el uso de lo que califica como regalía utilizada económicamente en el país, por cuanto corresponde al pago por el uso de un paquete informático no transferible y confidencial (software y tecnologías relacionadas) de transmisión de conocimientos de carácter comercial y/o industrial de la no domiciliada; sin embargo, no efectuó la retención correspondiente, por lo que si bien su responsabilidad solidaria caducó en virtud de lo dispuesto por el artículo 18 del anotado código, se evidencia que incurrió en la citada infracción, la cual mantuvo al encontrarse debidamente acreditada.

Que añade que no resulta amparable lo señalado por la recurrente en el sentido que lo pagado corresponde a un "acuerdo de contribución de costos", dado que no existe unión de esfuerzos para el desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos, sino por el contrario, el acuerdo celebrado responde a una contraprestación por el uso de un diseño o proceso informático desarrollado por la empresa no domiciliada.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 2584 a 2588, agrega que cursó diversos requerimientos a la recurrente para que presente la documentación, información y respaldo de sus operaciones contabilizadas, la que normalmente debería tener a la vista, por lo que no constituye vulneración el requerir documentación de respaldo que formó parte de lo consignado en su declaración jurada; y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03829-10-2014, según la cual la comunicación de las conclusiones de la Administración y el plazo correspondiente dados al amparo del artículo 75 del Código Tributario, constituyen actos discrecionales de esta y no un deber.

Que considera que no se vulnera ningún derecho si se deja de merituar documentación que no ha sido presentada oportunamente; y agrega que la recurrente no ha podido aportar documento o elemento alguno que demuestre que la omisión en presentar la documentación e información requerida, no se generó por su causa, por lo que no corresponde amparar lo alegado por ella, y cita el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014.

Que mediante escrito de alegatos, solicita que los argumentos antes expuestos sean tomados en cuenta.

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y Requerimiento N° , de fojas 1569 y 1626, notificados el 16 de diciembre de 2005³, la Administración inició el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero de 2002 a diciembre de 2003, y como consecuencia de ello, emitió los siguientes valores, entre otros⁴:

³ En el domicilio fiscal de la recurrente (de acuerdo con la información consignada en el Comprobante de Información Registrada de foja 2240), mediante acuse de recibo, de foja 1627, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia en cada caso, de conformidad con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, que señalaba que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debía contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

⁴ Asimismo, se emitieron las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Multa N° por Impuesto General a las Ventas por utilización de servicios prestados por No Domiciliados de marzo y mayo de 2003 e infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, valores que no fueron impugnados por la recurrente, según se da cuenta en la resolución apelada, a fojas 2442 y 2443 vuelta, por lo que no forman parte del presente procedimiento.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

- Resolución de Determinación N° _____ por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de foja 2031, por entre otros⁵, los siguientes reparos: deducciones a la base imponible no sustentadas, venta de bienes por debajo de su valor de adquisición, exceso de gasto de depreciación, gastos de seguros sin sustento documentario, diferencia de ingresos no sustentada, provisión por descuentos a clientes no sustentados, provisión de cobranza dudosa no sustentada, gasto sin sustento documentario, gastos sustentados en documentos que no reúnen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, gastos de empresas vinculadas, reversión de cuentas de ingresos no sustentada, notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente y nota de crédito por la que no se acreditó el reintegro de los bienes, de fojas 1997 a 2031.
- Resoluciones de Determinación N° _____ por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, setiembre, noviembre y diciembre de 2003, de fojas 2040 a 2043, por reversión de cuentas de ingresos no sustentada, notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente y nota de crédito por la que no se acreditó el reintegro de los bienes.
- Resoluciones de Determinación N° _____ por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, de fojas 2059 a 2082, por crédito fiscal no sustentado, entrega de material no documentario, retiro de bienes que no califica como operación de comodato y notas de crédito no sustentadas y por la que no se acreditó el reintegro de los bienes.
- Resoluciones de Multa N° _____ de fojas 2083 a 2116 y 2191 a 2222, emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 y numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario.

Que el 14 de noviembre de 2007 la recurrente interpuso recursos de reclamación⁶ contra los citados valores, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° _____ apelada se declaró infundado dicho recurso en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° _____ y Resoluciones de Multa N° _____, e inadmisibles en cuanto a la Resolución de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____.

Que por consiguiente, la materia de controversia consiste en determinar si los citados reparos y las resoluciones de multa impugnadas, así como la inadmisibilidad declarada, se encuentran conformes a ley.

Medios probatorios

Que el primer párrafo del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establecía que no se admitiría como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizada.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de octubre de 2014, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio:

⁵ Si bien del Anexo N° 2 a la citada resolución de determinación, de foja 2029, se advierte que la Administración adicionalmente efectuó observaciones por deducción a la base imponible no sustentada (S/ 1 236,00), gastos por los que no se sustentó la relación de causalidad (S/ 126 917,00), gasto por ajustes al sistema de costeo no sustentado (S/ 55 361,00) y gastos de ejercicios anteriores, estos fueron aceptados y no cuestionados por la recurrente, tal como se dejó constancia en la resolución apelada a foja 2441 vuelta, por lo que no forman parte del presente procedimiento.

⁶ Tramitados mediante los Expedientes N° _____



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

"En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario.

Asimismo, en los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que el Tribunal Fiscal admita los medios probatorios presentados en instancia de apelación, que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria, no fueron presentados en la etapa de reclamación, corresponde exigir al deudor el cumplimiento de lo previsto por el artículo 148° del Código Tributario.

A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa".

Que el artículo 141 del mismo código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas, la presentación de carta fianza, o que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que de otro lado, el primer párrafo del artículo 148 del anotado código, modificado por el citado Decreto Legislativo N° 1421, dispone que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por 12 meses, o 18 meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o 20 días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, que contiene "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado", se estableció que tratándose de actos administrativos en los que no se determine importe a pagar, los medios probatorios que fueron requeridos en etapa de fiscalización que no fueron presentados por el sujeto fiscalizado, que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de reclamación, pero no fueron evaluados por la Administración



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

conforme con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario antes de la modificación prevista por el Decreto Legislativo N° 1421, y que posteriormente fueron ofrecidos en etapa de apelación, serán analizados por el Tribunal Fiscal⁷.

Que mediante la resolución apelada materia de autos, de fojas 2418 vuelta, 2419 vuelta, 2425 vuelta, 2426 vuelta, 2427 vuelta, 2428 vuelta, 2429 y 2437, la Administración señaló que no correspondía que la documentación presentada por la recurrente mediante el escrito de 27 de julio de 2007 sea actuada durante el procedimiento de fiscalización, al amparo de lo establecido por el artículo 75 del Código Tributario. Asimismo, señaló que tampoco correspondía que dicha documentación sea valorada en instancia de reclamación, de conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario.

Que al respecto, la Administración mediante el Requerimiento N° de fojas 1073 a 1079, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario⁸, puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones del procedimiento de fiscalización, y le otorgó como plazo hasta el 19 de junio de 2007, a fin que presentara por escrito sus descargos a las observaciones formuladas respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003.

Que vencido el indicado plazo otorgado por la Administración, el 27 de julio de 2007, la recurrente presentó el escrito que obra a fojas 1783 a 1796, mediante el cual presentó diversa documentación vinculada a las referidas observaciones.

Que posteriormente, la Administración procedió a emitir, entre otras, las Resoluciones de Determinación N° de fojas 2031 y 2059 a 2082, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003; que no tienen deuda a pagar, contra las cuales la recurrente formuló el recurso de reclamación de 14 de noviembre de 2007, que obra a fojas 1926 a 1949, en el cual hizo referencia a la documentación proporcionada mediante el escrito de 27 de julio de 2007.

Que de lo expuesto se tiene que habiendo la recurrente proporcionado información y documentación mediante escrito de 27 de julio de 2007, con posterioridad al plazo otorgado por la Administración, en aplicación del último párrafo del artículo 75 del Código Tributario, resultaba arreglado a ley que esta no fuera merituada en el procedimiento de fiscalización, conforme con el criterio vertido en un caso similar en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04517-8-2017; asimismo, no procedía que dicha documentación ni la presentada en instancia de reclamación fuera merituada en esta última etapa, al no haberse acreditado que la omisión a su presentación en el procedimiento de fiscalización no se generó por su casa, en tanto que las aludidas resoluciones de determinación no establecieron deuda por pagar, de conformidad con lo señalado por el artículo 141 del Código Tributario vigente en tal oportunidad, en concordancia con la Resolución N° 11160-8-2014 antes citada.

Que no obstante, toda vez que las anotadas resoluciones de determinación no contienen deuda a pagar, al haberse determinado saldo a favor o ningún monto de omisión, y a que se hace referencia a los referidos medios probatorios en instancia de apelación, vinculados a la determinación contenida en los mencionados valores, procede que este Tribunal los analice al resolver el caso de autos, de conformidad con lo dispuesto en la citada Acta de Reunión de Sala Plena.

Inadmisibilidad

Que el numeral 2 del artículo 137 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo 981, aplicable al caso de autos, disponía que las reclamaciones contra resoluciones de determinación y resoluciones de multa, entre otros, se

⁷ El referido criterio resulta obligatorio para todos los vocales de este Tribunal conforme con el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

⁸ El artículo 75 del referido Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que la documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el plazo otorgado al amparo del citado artículo, no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

presentarán en el término improrrogable de 20 días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquel en que se notificó el acto o resolución recurrida.

Que el artículo 136 del mismo código, establecía que tratándose de resoluciones de determinación y de multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que esta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Que el artículo 140 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que la Administración notificará al reclamante para que dentro del plazo de 15 días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando la reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, agregando que vencido dicho plazo sin la subsanación correspondiente, esta se declarará inadmisibile.

Que en el presente caso, la Resolución de Determinación N° _____ fue girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2003⁹, y las Resoluciones de Multa N° _____ por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y el citado pago a cuenta de diciembre de 2003, respectivamente, de fojas 2040, 2084 y 2110.

Que la reclamación¹⁰ interpuesta contra dichos valores fue declarada inadmisibile mediante la resolución apelada, al amparo de lo dispuesto en los artículos 136 y 140 del Código Tributario antes glosados, por cuanto la recurrente no cumplió con cancelar la parte de la deuda no reclamada, pese a que fue requerida para ello mediante el Requerimiento N° _____ de 8 de enero de 2008, de foja 2143.

Resolución de Determinación N° _____

y Resolución de Multa N° _____

Que de los Anexos N° 2 y 3 a la Resolución de Determinación N° _____, girada por la omisión referencial al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2003, de fojas 2036 a 2038, se advierte que dicho valor se sustenta en el reparo a la base imponible por "cargos a cuentas de ingresos no sustentados o reversión de cuentas de ingresos no sustentadas"¹², ascendente al total de S/ 25 891,00.

Que la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se sustenta en la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2003, contenida en la Resolución de Determinación N° _____

Que del recurso de reclamación contra dichos valores, de foja 1936, se advierte que la recurrente reconoció el aludido reparo en relación con el asiento diario N° _____ de diciembre de 2003, por el monto de S/ 15 240,51.

Que la Administración declaró inadmisibile la referida reclamación en cuanto a dichos valores, por cuanto, pese a haber sido requerida a efecto que cancele la deuda no reclamada, mediante el Requerimiento N° _____

⁹ La deuda contenida en la citada resolución de determinación asciende al monto de S/ 84,00, más intereses moratorios.

¹⁰ Reclamación interpuesta el 14 de noviembre de 2007 y tramitada bajo el Expediente N° _____ de foja 1956.

¹¹ Adicionalmente, mediante el citado Requerimiento N° _____ la Administración otorgó a la recurrente un plazo de 15 días hábiles para presentar el comprobante de pago de la deuda tributaria no reclamada contenida en la Resolución de Determinación N° _____ girada por pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2003, y la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; siendo que este extremo del mencionado requerimiento de admisibilidad fue dejado sin efecto por la resolución apelada, según se advierte a fojas 2441 y 2442 vuelta, habiendo la Administración emitido pronunciamiento de fondo respecto a tales valores.

¹² Reparo contenido, a su vez, en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, bajo el nombre de "reversión de cuentas de ingresos no sustentadas", ascendente al total de S/ 105 483,00. Este reparo se divide en los siguientes montos: i. S/ 79 591,00 (asientos diario N° _____ de noviembre de 2003, por S/ 51 717, 05 y S/ 27 874,09) y ii. S/ 25 891,00 (asientos diario N° _____ de diciembre de 2003, por S/ 10 650,90 y S/ 15 240,51). Este último monto corresponde al reparo a la base imponible del pago a cuenta de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 05577-4-2021

, de foja 2143, la recurrente no cumplió con tal requisito en el plazo otorgado, de acuerdo con el artículo 136 del Código Tributario, lo que no es cuestionado por aquella.

Que en ese sentido, se advierte que la inadmisibilidad declarada respecto de la reclamación de dichos valores, se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resolución de Multa Nº

Que la citada Resolución de Multa Nº fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

Que al respecto, es pertinente indicar que en cualquier supuesto, el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones Nº 02562-8-2017 y 05446-1-2019, ha señalado que cuando se impugna una multa directamente vinculada con una resolución de determinación, respecto a la cual la reclamación ha sido admitida a trámite, dada la indicada vinculación y el principio de verdad material, corresponde la admisión a trámite de la reclamación correspondiente a la multa.

Que por los fundamentos expuestos, la inadmisibilidad del recurso de reclamación respecto de la anotada resolución de multa, no se encuentra arreglada a ley, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, y al existir circunstancias que evidencian la improcedencia parcial de la indicada multa, por economía procesal, procede emitir pronunciamiento respecto del fondo del asunto.

Resoluciones de Determinación Nº Ventas de enero a diciembre de 2003

- Impuesto General a las

i) Material no documentario (S/ 314 278,00)

Que de los Anexos Nº 2 y 5 a las Resoluciones de Determinación Nº emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, de fojas 2048 a 2050 y 2057, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y períodos por el monto total de S/ 314 278,00¹⁴, por retiro de bienes que no constituyen material documentario, amparándose en el Resultado del Requerimiento Nº y citando como base legal el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 2 de su reglamento.

Que según el inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, dicho tributo grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la referida ley, para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por venta, el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento¹⁵.

¹³ Notificada el 22 de enero de 2008, mediante acuse de recibo, de acuerdo con el artículo 104 del Código Tributario.

¹⁴ Monto que resulta de sumar los importes de S/ 985,00, S/ 15 409,00, S/ 12 914,00, S/ 16 842,00, S/ 56 795,00, S/ 51 470,00, S/ 31 643,00, S/ 44 697,00, S/ 65 648,00, S/ 12 644,00, S/ 5 068,00 y S/ 164,00, correspondientes a cada período, respectivamente, según se advierte del Anexo Nº 2 a las resoluciones de determinación impugnadas, de foja 2057.

¹⁵ Tales como: El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa; el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el reglamento; el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas; bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros; el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley; y, el retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que de acuerdo con el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, modificados por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1 de la ley, el retiro de bienes, considerando como tal a: Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros; la apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma; el consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas; la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios; la entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Que asimismo, el citado inciso c) señala que no se considera venta, entre otros, los siguientes retiros: i) La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del 1% de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos 12 meses, con un límite máximo de 20 Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, solo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite. ii) La entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 1093, 1094 y 1097, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, excluyendo de la base imponible de dicho tributo y períodos el monto correspondiente a los bienes promocionales entregados, y que como sustento presentó un cuadro de análisis denominado "Resumen cuadro de determinación de rectificatorias mensuales 2003-IGV" y el reporte de las facturas emitidas por concepto de entrega de bienes promocionales de enero a diciembre de 2003 (en medio magnético e impreso), entre otra documentación. Asimismo, la Administración sostuvo que de las facturas emitidas por la recurrente, se aprecia que los importes más significativos por entregas promocionales fueron facturados a _____ sin embargo, estas empresas son sus proveedores y no clientes.

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente de qué manera las entregas gratuitas efectuadas cumplen con el objetivo de promocionar la venta de sus productos, para lo cual debía explicar cuál es su política interna para la promoción de productos y cómo esta es llevada a cabo; que exhibiera todos los comprobantes de pago que sustentan las entregas gratuitas de enero a diciembre de 2003; que sustentara la forma de contabilizar las referidas operaciones de transferencia gratuita; y que sustentara el motivo por el cual respecto de las operaciones de transferencia gratuita no emitió boletas de venta, sino facturas.

Que mediante escrito de respuesta de 6 de junio de 2007, de fojas 1084 a 1088, la recurrente indicó que a fin de vender en el mercado nacional sus productos de consumo masivo dirigidos a la higiene y cuidado personal, elabora un plan estratégico anual para determinar el presupuesto que asignará a su área comercial, la cual a su vez asigna parte de dicho presupuesto para campañas y actividades promocionales que se ejecutan en el año; que este presupuesto es manejado operativamente por los encargados de elaborar tales campañas (denominados 'activators') y el área de marketing; y que en el año 2003 las campañas promocionales fueron manejadas y ejecutadas a través de empresas especializadas en la promoción, marketing, publicidad y otras actividades relacionadas, entre las que se encuentran

Que anota que a tal efecto, transfería a título gratuito los productos promocionales (bienes promocionales y material documentario promocional) a dichas empresas especializadas, para que estas a su vez los entreguen al consumidor final según la modalidad de la promoción, tal como canjes promocionales,



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

degustación y lanzamientos de nuevos productos; y que por la entrega de dichos bienes y material documentario, emitía facturas por transferencia gratuita, en las que detallaba los bienes que serían utilizados en las campañas (pañales, papel higiénico, polos con logo y artefactos, entre otros), el material documentario promocional a ser utilizado (poli pasacalle, dípticos, folletería, cuadernos de apunte, volantes, etcétera) y el material logístico necesario para las campañas; siendo que en el año 2003 pagó el Impuesto General a las Ventas por dichas transferencias y, además, este tributo era registrado como gasto no deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Que indica que trabajar las campañas promocionales mediante proveedores especializados es una práctica común entre empresas que comercializan productos de consumo masivo; que las campañas se realizan entregando productos que ella misma produce o adquiriendo productos promocionales de terceros (polos y gorras con logo, artefactos, entre otros), siendo que las entregas las realizan dichos proveedores, sus propios distribuidores o directamente el área de marketing de su empresa; que al final de cada campaña, los referidos proveedores le presentan un informe del resultado de la campaña; que adjunta los "planes promocionales o planes de cierre mensual" elaborados por su área de ventas, en los que se detalla el plan promocional que incluye la inversión efectuada, los resultados esperados, la forma en que se desarrollan dichos planes promocionales, entre otros, y que cumple con explicar el tratamiento contable otorgado a las actividades promocionales (entrega de material documentario y bienes promocionales) y con adjuntar diversa documentación de sustento.

Que por lo anterior, concluye que en el año 2003 pagó indebidamente el Impuesto General a las Ventas por dichas entregas gratuitas promocionales, por cuanto estas no se encontraban gravadas.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1091, la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con presentar la información requerida sobre las actividades promocionales que originaron la presentación de las citadas declaraciones juradas rectificatorias.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 875, la Administración indicó que si bien la recurrente considera que efectuó pagos en exceso respecto al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, los cuales sustentarían las declaraciones juradas rectificatorias que presentó en la fiscalización, en la disminución de la base imponible de dichos períodos relacionada con la entrega de material promocional, aquella incluyó el retiro de bolsas, lapiceros y agendas, entre otros, los cuales califican como retiro de bienes gravado, por cuanto no constituyen material documentario, según el detalle contenido en los Anexos N° 2 a 28 adjuntos al referido requerimiento, de fojas 848 a 874.

Que en tal sentido, le solicitó que informara el motivo por el cual incluyó el valor de dichos bienes como entrega de material documentario no afectos al Impuesto General a las Ventas.

Que mediante escrito de 13 de julio de 2007, de fojas 729 a 731, la recurrente indicó que procede a entregar información adicional sobre el pago indebido del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, relacionada con la entrega de material y bienes promocionales; que el material documentario, artículos de oficina y material logístico entregado es consumido en la elaboración de los ambientes donde se ejecutan las campañas promocionales; y que dentro de ese material documentario promocional, se encuentra el material que entrega a diversos puntos de venta (tiendas, bodegas, centros comerciales, etcétera) con la única finalidad de servir para la exhibición de sus productos, tal como los displays, stickers, tachos, marcadores, poli pasacalles, hoja de ventas, asimismo, incluye el material utilizado repetidamente en cada actividad por el personal encargado de promocionar los productos (disfraces, inflables y globos, entre otros).

Que indica que el referido material promocional es diferente a los bienes promocionales que entrega a los consumidores finales que compran sus productos, tales como polos, casacas, lapiceros y pelotas con logo, entre otros; y que el material documentario promocional que entregó fue gravado indebidamente por su empresa, por cuanto este no tiene ningún uso económico más que el de promocionar los productos que comercializa, e incluso parte de dicho material es desechado una vez que culmina la actividad promocional y por sus características no tiene uso posterior, o es guardado para posteriores actividades promocionales.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 845 y 846, la Administración dio cuenta de la respuesta y documentación presentada por la recurrente; sin embargo, indicó que esta no sustentó que los bienes transferidos de forma gratuita distintos al material documentario promocional, se encontraran exonerados o inafectos al Impuesto General a las Ventas, por lo que concluyó que el retiro de dichos bienes constituye una operación gravada, y mantuvo el reparo efectuado.

Que en el caso de autos, se advierte que durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente disminuyó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003¹⁶, mediante la presentación de los Formularios Virtuales PDT 621 N° de 26 de febrero de 2007, de fojas 1582 a 1584.

Que al respecto, la recurrente sostuvo que la disminución de la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, obedece a que excluyó el valor de los productos promocionales (bienes y material documentario promocionales) que entregó a sus clientes y proveedores de forma gratuita, por cuanto estas fueron facturadas y gravadas indebidamente con el Impuesto General a las Ventas; siendo que a foja 882 adjuntó cuadros con el cálculo del pago en exceso realizado respecto a la "entrega de material promocional" y de "bienes promocionales"¹⁷.

Que del Anexo N° 5 a las resoluciones de determinación impugnadas, de fojas 2048 a 2050, se advierte que la Administración no aceptó la disminución de la base imponible de enero a diciembre de 2003 efectuada por la recurrente, respecto a los bienes que no constituían material documentario promocional, tales como lapiceros, bolsas y agendas, entre otros, por cuanto al permitir un aprovechamiento y uso para el beneficiario y trascender la difusión de la imagen de la empresa, constituyen un retiro gravado.

Que de la revisión a la resolución apelada de foja 2414, se advierte que la Administración con relación al citado reparo, señaló además que la recurrente no acreditó que los productos acotados fueron entregados en eventos promocionales, por cuanto no acreditó la realización de estos, ni identificó a los beneficiarios ni proporcionó documentación que sustente que los bienes entregados tuvieron una finalidad promocional.

Que de acuerdo con el artículo 127 del Código Tributario antes citado, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, siendo que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que cabe señalar que, si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la facultaba a adicionar en instancia de reclamación el fundamento antes citado, referido a que no está acreditada la entrega de los bienes acotados en eventos promocionales ni que estos tuvieron una finalidad promocional, el cual no figura como sustento de las resoluciones de determinación impugnadas.

Que por consiguiente, se advierte que la Administración en la resolución apelada adicionó un fundamento que no había sido considerado en los valores materia de análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127 del Código Tributario; por lo tanto, toda vez que con dicha actuación la Administración

¹⁶ Asimismo, respecto al Impuesto General a las Ventas de junio de 2003, rectificó el crédito fiscal a fin de aumentarlo a S/ 2 929 087,00, aspecto que no fue cuestionado por la Administración según se advierte de la resolución de determinación emitida por dicho tributo y período, de foja 2071.

¹⁷ Respecto a dichos bienes promocionales calculó que en enero de 2003 efectuó un pago en exceso de S/ 3 624,00, y que de febrero a diciembre de 2003 correspondía que se reconociera en cada mes un pago en exceso de S/ 11 160,00 (límite deducible de 20 UIT establecido en el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas).



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

prescindió del procedimiento legal establecido, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición señalada, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del mismo código¹⁸.

Que por lo tanto, corresponde analizar el reparo materia de autos tal como este fue establecido durante el procedimiento de fiscalización.

Que ahora bien, de los Anexos N° 2 a 28 al Requerimiento N° antes glosado, de fojas 848 a 874, se advierte que los bienes acotados por la Administración fueron lapiceros, bolsas, muestras, cajas tipo ánforas, cintas de oferta, ganchos, portarrollos, cartucheras, agendas, block de notas, borrador y lápiz con logo, calendarios, diarios, disfraces e inflables, etiquetas autoadhesivas y stickers, displays, frazadas para canje, globos, imanes, neceser, portarretratos y colgantes, entre otros.

Que en el procedimiento de fiscalización la Administración cuestionó únicamente que dichos bienes no constituyen material documentario, y que permiten un aprovechamiento y uso para el beneficiario que trasciende la difusión de la imagen de la empresa.

Que no obstante, dentro de los bienes reparados por la Administración, se observan colgantes de marcas comercializadas por la recurrente tal como "Huggies" y "Plenitud", planchas de stickers de la marca "Suave", stickers y etiquetas autoadhesivas "Kotex" y poli pasacalles de la marca "Mimi Colt", los cuales representan material documentario entregado con la finalidad de promocionar la venta de los bienes que comercializa la recurrente, contrariamente a lo sostenido por la Administración.

Que de otro lado, la Administración sustenta la observación planteada en el hecho que la entrega gratuita de los bienes distintos al material documentario se encontraba gravada con el Impuesto General a las Ventas como retiro de bienes, en tanto que se trataba de bienes susceptibles de ser utilizados y aprovechados por quienes los recibieron y su uso transcendía la finalidad publicitaria; sobre lo cual, debe señalarse que el criterio establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-15 de 6 de agosto de 2003, recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04531-1-2003, al que hace referencia la Administración, estuvo referido a que la entrega gratuita de bienes tales como polos, uniformes, banderolas, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros con fines publicitarios, constituía retiros de bienes para efecto del Impuesto General a las Ventas¹⁹ durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 775 y el Decreto Supremo N° 29-94-EF.

Que como se aprecia, el criterio al que circunscribe la Administración la procedencia del reparo, está referido a normas que no se encontraban vigentes durante los períodos acotados, siendo que el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con la modificación introducida por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, ha previsto una inafectación respecto de este tributo, tratándose de entrega gratuita de bienes con fines promocionales, dentro de ciertos topes legales; regla que no existía en el texto original aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF²⁰.

¹⁸ Según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

¹⁹ En la citada Resolución N° 04531-1-2003, se indicó que "(...) esta decisión se fundamentó en lo establecido anteriormente por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000, señalándose en el informe que sustenta este acuerdo que según el criterio adoptado por tal resolución, la entrega gratuita de bienes en favor de terceros, calificará como retiro en tanto dichos bienes impliquen un beneficio propio y directo para el adquirente, lo que no ocurría con los afiches, cuya naturaleza no permite un uso distinto al de un material publicitario, mediante el cual se difunde la imagen de la empresa, así como con las banderolas que llevan el logotipo de la empresa, e igualmente con los folletos y catálogos sobre los productos y servicios que brinda la empresa;

Que según dicho informe, por el contrario, califican como retiros la entrega gratuita de bienes como polos, llaveros, bolígrafos y agendas con el logotipo de la empresa, dado que dichos bienes tienen la calidad de obsequios, cuya naturaleza -a diferencia de los bienes citados precedentemente- permite un aprovechamiento, uso y beneficio para quien los recibe que trasciende la difusión de la imagen de la empresa;

Que de lo expuesto, resulta que según el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, que resulta de obligatorio cumplimiento para los vocales de este Tribunal, la entrega gratuita de bienes en calidad de obsequio será gravada como retiro en la medida que dichos bienes sean susceptibles, por su naturaleza, de ser utilizados por quienes los reciben y que, por el contrario, si su uso no puede ir más allá que de lo publicitario, tales entregas no califican como retiros;"

²⁰ Similar criterio se ha señalado en las Resoluciones N° 16763-3-2013 y 10474-10-2016, entre otra.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en efecto, conforme con lo dispuesto en el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, antes glosado, no se considera venta, entre otros, además de la entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles o prestación de servicios, la entrega a título gratuito de bienes con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles o prestación de servicios, tal como ocurrió en el caso analizado, según se aprecia de la descripción y fotografías de foja 2²¹ de los bienes empleados con fines promocionales (lapiceros, bolsas y agendas, entre otros), finalidad que incluso no ha sido cuestionada en fiscalización conforme con lo antes expuesto.

Que en tal sentido, y atendiendo a que no ha sido cuestionado el límite previsto en la norma reglamentaria, cuyo cálculo fue presentado en la etapa de fiscalización, a foja 882; corresponde levantar el presente reparo, y revocar la resolución apelada en este extremo. Similar pronunciamiento se ha emitido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16763-3-2013 y 10474-10-2016.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente.

ii) *Retiro de bienes que no califica como operación de comodato (S/ 392 923,00)*

Que de los Anexos N° 2 y 5 a las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, de fojas 2045 a 2047 y 2057, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y períodos por el total de S/ 392 923,00²², por retiro de bienes que no califica como comodato, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 2 de su reglamento.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1093, 1094 y 1097, la Administración indicó que durante la fiscalización la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, a fin de disminuir de la base imponible de dicho tributo y períodos el monto por operaciones de comodato de dispensadores, habiendo presentado como sustento un reporte de las facturas emitidas por concepto de entrega de dispensadores en comodato de enero a diciembre de 2003 (en medio magnético e impreso), así como los documentos denominados "Solicitud de instalaciones de dispensadores" correspondientes al año 2003.

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente que informara y sustentara documentariamente las operaciones denominadas como "entrega de dispensadores en comodato", explicando el motivo por el cual no se encuentran gravadas con Impuesto General a las Ventas; que presentara los comprobantes de pago que sustentan dichas operaciones de enero a diciembre de 2003; y que sustentara la forma de contabilización de las referidas operaciones y de control contable de tales bienes.

Que mediante escrito de respuesta de 6 de junio de 2007, de fojas 1080 a 1083, la recurrente indicó que vende papel higiénico, papel toalla y jabón líquido, los cuales se instalan en dispensadores de su propiedad, para lo cual utiliza una red de distribuidores o los distribuye de forma directa; que no se dedica a la venta de dispensadores, sino que estos son elementos accesorios a su negocio a través de los cuales se pueden consumir los mencionados productos, por lo que entrega dichos dispensadores en comodato (préstamo), y para tal fin sus distribuidores y clientes firman un "Acuerdo de concesión" en el que se deja constancia que los dispensadores son propiedad de su empresa que durante el año 2003 pagó indebidamente Impuesto General a las Ventas por el préstamo de dichos dispensadores, por cuanto por error los gravó como retiro de bienes y los facturó como si fueran una "transferencia gratuita"; que los dispensadores no tienen ningún uso o beneficio económico por sí mismos, por cuanto solo sirven para consumir los papeles (higiénico y toalla) y el jabón líquido que vende; que a fin de llevar un control de los

²¹ Entregadas en medio magnético (CD).

²² Producto de sumar los importes de S/ 29 189,00, S/ 54 239,00, S/ 49 400,00, S/ 19 867,00, S/ 33 978,00, S/ 38 161,00, S/ 41 106,00, S/ 19 295,00, S/ 25 689,00, S/ 38 868,00, S/ 21 416,00 y S/ 21 716,00, correspondientes a cada período, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

bienes cedidos en comodato, cuenta con un archivo de todos los acuerdos de concesión firmados y cuadros en los que se detalla el tipo y cantidad de dispensadores, la razón social y teléfono de la empresa usuaria del dispensador y el nombre de la persona de contacto, entre otros datos, los cuales fueron entregados al auditor junto con el cuadro del recojo de dispensadores; y que al momento de entregar los dispensadores, registra el costo de estos como un gasto contable del ejercicio, toda vez que su costo unitario es de máximo S/ 90,00, es decir, menos de un cuarto de UIT, por lo que no existe obligación de activar dichos bienes, conforme con lo dispuesto en las normas del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1089 a 1091, la Administración dejó constancia de la respuesta de la recurrente; sin embargo, indicó que en las facturas emitidas por esta se consigna que los dispensadores fueron transferidos de forma gratuita y que el Impuesto General a las Ventas de la transferencia es asumido por ella (Kimberly Clark), por lo que no es posible distinguir si la operación constituye una transferencia gratuita promocional o un comodato de bienes; que las referidas facturas las emitió la recurrente a sí misma, lo que carece de sentido, por cuanto ello llevaría a la conclusión que la recurrente celebró un contrato de concesión consigo misma; y que los contratos presentados por la recurrente fueron suscritos por el distribuidor Green Seal Perú S.A., esto es, una persona ajena a la empresa, advirtiéndose que determinadas empresas beneficiarias de los acuerdos de concesión tales como

no son clientes de la recurrente en el tipo de productos que esta indica, puesto que las facturas por transferencia gratuita no fueron emitidas a estas empresas, por lo que los acuerdos proporcionados no permiten verificar que se está ante una operación de comodato.

Que añadió que las facturas por transferencia gratuita relacionadas con las operaciones de comodato como señala la recurrente, fueron emitidas en su gran mayoría a las empresas:

las cuales pertenecen a la red de distribuidores de la recurrente y son ellos los que reciben los bienes por transferencia gratuita y luego estos a su vez los entregan a diversas empresas.

Que asimismo, agregó que debido a que la recurrente contabilizó como gasto los bienes entregados en comodato, estos ya no figuran en sus registros contables, pese a que mantiene la propiedad de ellos; que los cuadros en Excel presentados por la recurrente no tienen sustento físico, y además contienen diferentes datos que no pueden ser relacionados con los comprobantes de pago o los libros y registros contables. En tal sentido, concluyó que las operaciones de entrega gratuita de dispensadores se encuentran gravadas como retiro de bienes, por cuanto la recurrente no ha demostrado que estas califiquen como operaciones de comodato, por lo que reparó la base imponible de enero a diciembre de 2003 por el total de S/ 392 923,00.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó el citado reparo a fin de que la recurrente presentara sus descargos, según el detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1074.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1023 a 1026, la recurrente indicó que contrario a lo señalado por el auditor, sí cumplió con proporcionar los cuadros de control físico (ubicación física) y cuadros de control de aquellos dispensadores recuperados de las oficinas de sus clientes (por incumplimiento del acuerdo de concesión), los cuales fueron proporcionados en medio magnético y tienen el nombre de sus distribuidores a quienes entregó los dispensadores Representaciones, que dichos distribuidores a su vez entregan los dispensadores a los consumidores o clientes finales; que las solicitudes de los dispensadores emitidas por ella a los diversos distribuidores, cuentan con un número interno de control, el cual se puede visualizar en la parte superior derecha de la "solicitud de dispensadores"; y que de la revisión de los "acuerdos de concesión de dispensadores", puede advertirse que las partes que lo firman son la empresa usuaria (en donde se instalan los dispensadores) y el distribuidor que los entrega, quien firma en su representación, tal es así que en los acuerdos se señala "...", según glosó a fojas 1023 y 1024.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en el punto 16 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1059 y 1060, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, y señaló que el movimiento del ingreso y salida de los dispensadores debía estar registrado en un libro auxiliar legalizado, a fin de tener un control sobre el destino de los mismos, lo que no ocurrió, y que los “acuerdos de concesión de dispensadores” son acuerdos privados que carecen de fecha cierta por no encontrarse legalizados, además si bien el formato del acuerdo señala que se suscriben entre la recurrente y el cliente, dichos acuerdos fueron firmados por las empresas distribuidoras y no por la recurrente; por lo que mantuvo el reparo efectuado por retiro de bienes, al no haber demostrado que califique como operaciones de comodato.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de fojas 712 a 715, la recurrente indicó que adjuntaba la documentación que sustentaba el reparo efectuado, incluyendo aquella presentada con anterioridad, y que reiteraba sus argumentos señalados en su anterior escrito de respuesta.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la referida Ley del Impuesto General a las Ventas, para los efectos de la aplicación del impuesto se entiende por venta, el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por dicha ley y su reglamento.

Que a su vez, según el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado, para la determinación del ámbito de aplicación del impuesto, se considera venta, el retiro de bienes, considerando como tal a: Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros; la apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma; el consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas; la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios; la entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

Que de autos se advierte que en el procedimiento de fiscalización, la recurrente disminuyó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, a través de la presentación de declaraciones rectificatorias mediante los Formularios Virtuales PDT 621 N° de 26 de febrero de 2007, de fojas 1582 a 1584.

Que al respecto, la recurrente sostiene que la disminución de la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2003, obedece a que excluyó el valor de las entregas de dispensadores en comodato, por cuanto estas fueron facturadas y gravadas indebidamente por su empresa; siendo que a foja 882 adjuntó un cuadro con el cálculo del pago en exceso realizado respecto a la “entrega de dispensadores en comodato”.

Que de lo actuado en fiscalización se advierte que la Administración calificó como retiro la entrega de dispensadores por parte de la recurrente, en el entendido que transfirió su propiedad de forma gratuita, sustentándose para ello en lo señalado en las facturas emitidas por la recurrente en las que se consignó que la transferencia era gratuita y que el Impuesto General a las Ventas era asumido por esta, y en que los acuerdos de comodato presentados por aquella fueron suscritos por los distribuidores, esto es, una persona ajena a la empresa.

Que al respecto, si bien la Administración sustenta la transferencia gratuita de propiedad en lo consignado en las facturas de venta emitidas por la recurrente, en las que se consignó la frase “transferencia gratuita”, la recurrente rectificó sus declaraciones juradas de enero a diciembre de 2003 precisamente debido a que considera que cometió un error al gravar y consignar en dichas facturas que los referidos dispensadores fueron entregados en propiedad, por cuanto afirma que las operaciones materia de análisis fueron



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

comodatos en favor de sus clientes²³. Asimismo, cabe anotar que tal como ha dado cuenta la Administración, algunas facturas fueron emitidas incluso a la propia recurrente.

Que se advierte que la Administración calificó como retiros gravados la entrega de dispensadores, sin previamente verificar si la recurrente efectivamente efectuó las transferencias de propiedad que se le imputan, lo que en el caso de autos correspondía determinar con información adicional que pudo ser obtenida tanto del distribuidor como de los clientes beneficiarios, más aún si la recurrente presentó los acuerdos de concesión, que si bien estaban firmados por los distribuidores, ello habría sido en representación de la recurrente, para lo cual se consignó la palabra "por", tal como glosó y manifestó la recurrente en el procedimiento de fiscalización y no ha sido desvirtuado por la Administración, pese a que tales acuerdos fueron exhibidos durante dicho procedimiento, tal como se aprecia del punto 16 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1059 y 1060, habiendo incluso aquella señalado que en dichos acuerdos se señala que se suscriben entre la recurrente y el cliente; asimismo, guías de remisión, de fojas 223 a 242, emitidas por el en las que se da cuenta del traslado de bienes (dispensadores de papeles higiénico y toalla y de jabón) con motivo "préstamo o comodato" en favor de diversas empresas.

Que a su vez, debe indicarse que según el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09941-4-2016, 03977-3-2017 y 08613-4-2019, entre otras, el artículo 125 del Código Tributario no establece como requisito que los documentos presentados como medios probatorios sean de fecha cierta, por lo que tal circunstancia no podría implicar el desconocimiento de los acuerdos antes mencionados.

Que al no obrar en autos otros documentos o actuaciones adicionales por parte de la Administración que permitan acreditar que tales bienes fueron entregados por la recurrente en propiedad a sus clientes, debe concluirse que no se encuentra sustentada la observación de la Administración que calificó como retro dichas operaciones.

Que en tal sentido, estando a que el reparo analizado no se encuentra debidamente sustentado, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente.

iii) Crédito fiscal sin sustento (S/ 23 051,00)

Que de los Anexos N° 3 y 5 a las Resoluciones de Determinación N°

, giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, setiembre y diciembre de 2003, de fojas 2044, 2045 y 2056, se advierte que la Administración reparó el crédito fiscal de dicho tributo y períodos por el total de S/ 23 051,00²⁴, por no cumplir la recurrente con sustentarlo con comprobantes de pago, amparándose en el Resultado del Requerimiento N° citando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas²⁵ indica que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

²³ Según lo dispuesto en el artículo 1728 del Código Civil, por el comodato el comodante se obliga a entregar gratuitamente al comodatario un bien no consumible, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo devuelva.

²⁴ Producto de sumar los importes de S/ 17 294,00, S/ 2 709,00, S/ 1 898,00 y S/ 1 150,00, correspondientes a cada período, respectivamente.

²⁵ Antes de la modificación dispuesta por la Ley N° 29646, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 1 de enero de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 18 de la citada ley²⁶, solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que, entre otro requisito, sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que de conformidad con el artículo 19 de la citada ley, modificado por las Leyes N° 29214 y N° 29215, para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales: a) Que el tributo esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en la copia autenticada por el agente de aduanas o por el fedatario de la Aduana de los documentos emitidos por la SUNAT, que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes; los comprobantes de pago y documentos, a que se hace referencia en este inciso, son aquellos que de acuerdo con las normas pertinentes, sustentan el crédito fiscal; b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión; y, c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario en el que conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras, el cual deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Que el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decretos Supremos N° 139-96-EF y 064-2000-EF, prescribía que el derecho al crédito fiscal se ejercería únicamente con el original del comprobante de pago emitido por el vendedor del bien, constructor o prestador del servicio, en la adquisición en el país de bienes, encargos de construcción y servicios, o la liquidación de compra, los cuales debían reunir las características y requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en virtud de las normas antes expuestas, para ejercer el derecho al crédito fiscal este debe encontrarse sustentado en los comprobantes de pago respectivos que respalden las adquisiciones efectuadas, siendo además necesario que tales comprobantes estén anotados en el Registro de Compras del contribuyente.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en las siguientes cuentas contables, debiendo presentar comprobantes de pago originales, entre otros, según el detalle contenido en los Anexos N° 4, 5, 9 14 y 17 adjuntos al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Honorarios	1295
	Mant. Maquinarias y equipo	1294
	Gastos varios de personal extranjero	1290
	Viáticos nacionales	1285
	Gasto Prom. Comer-Trade Marketing	1282

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó parcialmente lo solicitado, por cuanto no presentó ningún documento que acredite el gasto registrado en las cuentas antes detalladas y, por tanto, el crédito fiscal vinculado a este, según el detalle contenido en los Anexos N° 2 y 3 adjuntos al referido resultado de requerimiento, de fojas 1267 y 1268, por lo que observó el crédito fiscal de febrero, agosto, setiembre y diciembre de 2003, por el monto total de S/ 23 051,00²⁷.

²⁶ Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 950, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 3 de febrero de 2004.

²⁷ Reparo correspondiente a los asientos contables



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicha observación a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1045 y 1046, la recurrente indicó que si bien respecto a los asientos diario _____ no entrega las facturas que sustentan el gasto, por cuanto no le ha sido posible encontrarlas, cumple con adjuntar los asientos contables del gasto y su cancelación.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 1067 y 1068, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, sin embargo, indicó que esta no cumplió con exhibir los comprobantes de pago solicitados, habiendo únicamente presentado la impresión de asientos contables y reportes denominados "Display invoice document"; por lo que mantuvo el reparo al crédito fiscal, según detalle de los Anexos N° 3 y 4 adjuntos a dicho resultado de requerimiento, de fojas 1056 y 1057.

Que conforme con lo antes expuesto, la recurrente no cumplió con sustentar el crédito fiscal deducido con los comprobantes de pago correspondientes, pese a estar obligada a ello, por lo que en atención a las normas glosadas, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

iv) Notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente (S/ 278 668,00)

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2003, de fojas 2050 a 2053 y 2057, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por el total de S/ 278 668,00, por notas de crédito cuya emisión no fue sustentada, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° _____ y citando como base legal el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de foja 1298, la Administración solicitó a la recurrente que informara por escrito y con documentación sustentatoria (comprobantes de pago, contratos y notas de crédito, entre otros), los cargos efectuados a la siguiente cuenta de ingresos por el total de S/ 278 668,00²⁸, y que de tratarse de anulación de ventas acreditara la devolución de la retribución y/o los bienes, según detalle contenido en el Anexo N° 24 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de ingreso	Denominación	Foja
	Otros ingresos excepcionales	1275

Que en el punto 2.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 1269 y 1270, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó las notas de crédito solicitadas, sin embargo, indicó que estas se encuentran sin la debida recepción por parte de los clientes a quienes fueron emitidas, y que aquella no ha sustentado el reingreso de los bienes a su almacén mediante documentos, Kardex o Registro de Inventario Permanente; por tal motivo, reparó las Notas de Crédito N° _____ detalladas en el Anexo N° 9 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1261, por el monto total de S/ 278 668,00.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1074.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de foja 1034, la recurrente indicó que las notas de crédito acotadas están referidas a la anulación de facturas por material promocional que entrega

²⁸ Suma total de los asientos contables

materia de reparo.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

a título gratuito, por lo que no existe ningún efecto en resultados, por cuanto no se trata de la anulación de una venta normal de productos; y que al momento de adquirir dicho material promocional (polos, lapiceros con logo, volantes, etcétera) este es registrado como un gasto promocional, por lo que no es registrado como existencias (aunque sí existe un control físico de dicho material), motivo por el cual respecto a estos bienes no podría existir un movimiento de stock en los almacenes.

Que en el punto 12.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de foja 1061, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, sin embargo, indicó que no exhibió los comprobantes de pago emitidos por la entrega de los bienes promocionales que originaron la emisión de las Notas de Crédito N° _____, por lo que al no haber acreditado el abono a las cuentas de ingresos con las facturas respectivas, concluyó que las notas de crédito acotadas no se encuentran sustentadas, y mantuvo el reparo efectuado.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de fojas 715 y 716, la recurrente indicó que vuelve a adjuntar la documentación que sustenta el reparo, por cuanto el auditor no la tomó en cuenta. Precisó, a su vez, que la documentación que adjuntaba como "Anexo 11" estaba referida a los comprobantes de pago que originaron los abonos a las cuentas de ingresos y que posteriormente fueron anulados con las notas de crédito observadas, de fojas 216 a 222.

Que el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con anterioridad a la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 950, indica que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá: a) El monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido. Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes; b) El monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituído, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda; y c) El exceso del impuesto bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago, siempre que el sujeto demuestre que el adquirente no ha utilizado dicho exceso como crédito fiscal. Agrega que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

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

Que el numeral 1.6 de dicho artículo agrega que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa; siendo que además la nota de crédito debe consignar la serie y número del comprobante de pago que modifica, según lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 10 antes citado.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y 6029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en primer término, en cuanto a la observación de la Administración respecto a que las mencionadas notas de crédito no contaban con los datos relativos a la recepción del cliente, de acuerdo con lo previsto por el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, debe indicarse que, según lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 04001-3-2010 y 06110-8-2016, lo dispuesto por la citada norma constituye un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, sin necesidad de realizar el cruce de información, mas no es un requisito de validez de las operaciones que tienen por objeto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente su valor, por lo que la Administración no se puede sustentar en dicho cuestionamiento para desconocer los efectos de una nota de crédito.

Que ahora bien, la recurrente sostiene que mediante las Notas de Crédito N° observadas, su pretensión fue anular las facturas de venta que emitió por la entrega gratuita de material promocional (polos, lapiceros con logo, volantes, etcétera).

Que al respecto, obran en autos las Facturas N° de 12 de agosto de 2003, emitidas por la recurrente a la empresa por la transferencia gratuita de "lapiceros" y "cajas ánfora 45x25x100", por el valor de venta de \$ 12 033,25, \$ 8 019,95, \$ 12 013,30 y \$ 12 019,95, respectivamente, de fojas 216 a 222.

Que en los comprobantes de pago indicados en el considerando precedente, se dejó constancia que el Impuesto General a las Ventas por dichas operaciones fue (la recurrente), lo que acredita que dichas operaciones fueron inicialmente gravadas y, posteriormente, anuladas mediante las notas de crédito acotadas, lo que sustenta la emisión de estos documentos, contrariamente a lo observado por la Administración.

Que estando a lo expuesto, debe concluirse que el reparo efectuado carece de sustento, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos de la recurrente.

v) *Nota de crédito por la que no se acreditó el reintegro de los bienes (S/ 22 074,00)*

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto General a las Ventas de enero de 2003, de fojas 2053 a 2055 y 2057, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por S/ 22 074,00, por nota de crédito respecto de la cual no se acreditó el reintegro de los bienes, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal el artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 1298, la Administración solicitó a la recurrente que informara por escrito y con documentación sustentatoria (comprobantes de pago, contratos y notas de crédito, entre otros), los cargos efectuados a la siguiente cuenta de ingresos por el monto de S/ 22 074,00³⁰, y que de tratarse de anulación de ventas acreditara la devolución de la retribución y/o los bienes, según detalle contenido en el Anexo N° 23 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de ingreso	Denominación	Foja
	Devoluciones sobre ventas	1276

Que en el punto 2.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1269 y 1270, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la nota de crédito solicitada, sin embargo, indicó que esta no consigna la recepción por parte del cliente a quien le fue emitida, y que aquella

²⁹ Asimismo, obra en autos el registro contable de dichas facturas en el período de agosto de 2003, de fojas 208 a 214.

³⁰ Suma correspondiente al asiento contable materia de reparo.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

no ha sustentado el reingreso de los bienes a su almacén mediante documentos, Kardex o Registro de Inventario Permanente; por tal motivo, reparó la Nota de Crédito N° [redacted] detallada en el Anexo N° 8 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1262, por el monto de S/ 22 074,00.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° [redacted] emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1074.

Que en el punto 12.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de foja 1062, la Administración dio cuenta que la recurrente indicó que la Nota de Crédito N° [redacted] corresponde a una devolución de bienes del ejercicio anterior³¹, habiendo presentado a tal efecto hojas sueltas del kardex de productos terminados de noviembre de 2002³²; sin embargo, estas no corresponden al Kardex de productos terminados correspondiente al ejercicio 2002 que presentó en la fiscalización realizada respecto de dicho ejercicio, el cual constaba de 2216 folios y fue legalizado el 10 de mayo de 2002 por el Notario Julio Antonio del Pozo Valdez con Registro N° [redacted] por lo que al no haber la recurrente presentado documentación adicional que sustente el cargo efectuado a la cuenta de ingresos observada, mantuvo el reparo.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, foja 716, la recurrente indicó que se encuentra en desacuerdo con la conclusión del auditor, por cuanto sí cumplió con exhibir el kardex de productos terminados correspondiente al ejercicio 2002 que sustenta el reparo efectuado a la Nota de Crédito N° [redacted] el cual fue legalizado por el Notario Público [redacted] y que adjuntaba, como "Anexo 10", dicho kardex de noviembre de 2002, el cual es materia de controversia, así como una constancia emitida por la respectiva notaría.

Que según lo establecido por el inciso b) del artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citada, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda. Dicho artículo agrega que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que los numerales 1.1 a 1.3 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señalan que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, y solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Que el numeral 1.6 de dicho artículo agrega que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa; siendo que además la nota de crédito debe consignar la serie y número del comprobante de pago que modifica, según lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 10 antes citado.

Que en cuanto a la observación respecto a que la mencionada Nota de Crédito N° [redacted] no contaba con los datos de recepción del cliente, de acuerdo con lo previsto por el numeral 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, cabe indicar que según lo expuesto en considerandos precedentes, lo dispuesto por la citada norma constituye un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, sin necesidad de realizar el cruce de información,

³¹ De lo cual a su vez se dejó constancia en el Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° [redacted], de foja 2055.

³² De lo cual a su vez se dio cuenta en el en el Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° [redacted], de foja 2054.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

mas no es un requisito de validez de las operaciones que tienen por objeto anular, reducir o aumentar parcial o totalmente su valor, por lo que dicho cuestionamiento a la nota de crédito analizada carece de sustento³³.

Que ahora bien, respecto a la observación referida a que la recurrente no sustentó el reingreso de los bienes a su almacén, se tiene que la Administración dio cuenta que aquella indicó que la nota de crédito acotada correspondía a una devolución de bienes del ejercicio anterior, y que a tal efecto presentó hojas sueltas legalizadas del kardex de productos terminados de noviembre de 2002, sin embargo, aquella consideró que estas no correspondían al Kardex de productos terminados correspondiente al ejercicio 2002 que presentó en la fiscalización realizada respecto de dicho ejercicio; no obstante, se aprecia que se trata de hojas del Kardex correspondiente al período noviembre 2002, las cuales están legalizadas por el Notario por lo que correspondía que dicho documento fuera analizado a fin de determinar el reingreso al almacén de la mercadería devuelta, más aún cuando la Administración, respecto del mes de noviembre de 2002, no ha sustentado que la información contenida en aquel fuera distinta de aquella presentada en el Kardex de 2002 exhibido en la fiscalización de dicho ejercicio.

Que estando a que de la revisión de las citadas hojas correspondientes al kardex de existencias de noviembre de 2002³⁴, se advierte el registro del stock inicial y final de diversos productos comercializados por la recurrente, así como las anulaciones y devoluciones de mercaderías facturadas inicialmente a clientes y respecto de las cuales se aprecia su reingreso a almacén³⁵, lo que acreditaría la posterior emisión de la Nota de Crédito N° materia de análisis, se concluye que el reparo efectuado no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, corresponde dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a julio, octubre y noviembre de 2003, y disponer la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, setiembre y diciembre de 2003.

Resolución de Determinación N°

- Impuesto a la Renta del ejercicio 2003

i) Deducciones a la base imponible no sustentadas (S/ 73 168,00)

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2025, 2026 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por S/ 73 168,00, por cuanto la deducción denominada "Recuperac. de Prov. Desvalorización Exist." no es aceptada para efectos tributarios, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de foja 1557, la Administración indicó que a fin de verificar las deducciones efectuadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, solicitó a la recurrente que presentara su análisis y/o papeles de trabajo, así como el sustento documentario de los referidos importes.

Que mediante escrito de respuesta de 13 de noviembre de 2006, de foja 1550, la recurrente indicó que cumple con entregar la documentación y sustento contable de las deducciones efectuadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

³³ Similar criterio véase en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04001-3-2010 y 06110-8-2016.

³⁴ Cabe indicar que la Administración no ha cuestionado lo alegado por la recurrente en el sentido que la devolución de bienes corresponda al período noviembre de 2002.

³⁵ Tal como las que obran a fojas 44, 45, 83, 91, 98, 117, 118, 121, 126, 136, 137 vuelta, 138 vuelta, 139 vuelta, 141 y vuelta, 142, 143 vuelta, 145 vuelta, 147, 149, 151 vuelta, 152 vuelta, 154 vuelta, 156 vuelta, 157, 158 vuelta y 159.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de foja 1555, en relación con la deducción de S/ 90 569,00 por concepto de "Recuperac. De Prov. Desvalorización Exist.", la Administración indicó que la recurrente solo presentó la Factura N° de 15 de agosto de 2003, emitida por la venta de "fieltros" a \$ 5 000,00 a su empresa vinculada y que según lo manifestado por aquella, dichos bienes se encontraban obsoletos, por lo que en el ejercicio 2002 efectuó una provisión por desvalorización de existencias por el costo de dichos bienes (S/ 90 569,00), importe que fue adicionado en la declaración jurada de ese ejercicio (2002), sin embargo, no ha presentado documentación adicional que sustente el motivo por el que esa adición del ejercicio anterior sea deducible en su totalidad en el ejercicio 2003. En tal sentido, solo aceptó la deducción por el monto de S/ 17 400,99 que corresponde al importe reconocido como ingreso por la venta del referido material obsoleto, y reparó la diferencia entre el importe de la provisión y dicho ingreso ascendente a S/ 73 168,01³⁶.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin de que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 5 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1049 y 1050, la recurrente indicó que tiene como política efectuar provisiones por desvalorización, cuando sus productos (materia prima, suministros, repuestos, etcétera) sufren alguna disminución en su valor por razones técnicas o de tecnología, entre otros motivos; que su área de control de calidad determina si algunos productos de su almacén tienen la condición de bienes obsoletos y, por lo tanto, requieren ser tratados como tales, ante lo cual procede a emitir un "Acta de materiales obsoletos" en la que se detallan aquellos productos que por su condición física, deben ser reclasificados al almacén virtual de obsoletos (almacén existente en el sistema SAP denominado "almacén 0800"), siendo que dicha acta es aprobada por varias gerencias, incluida la gerencia general, por lo que una vez aprobada el acta, se procede a la reclasificación a tal almacén y se genera contablemente el asiento por la provisión de desvalorización, luego de lo cual estos materiales son vendidos a un valor mínimo de mercado, e incluso muchas veces la venta es al peso, o también pueden ser destruidos o incorporados al proceso productivo; que en el caso específico de los "fieltros" obsoletos, estos fueron materia de provisión por desvalorización de existencias en el año 2002 por el monto de S/ 90 569,00, el cual fue adicionado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y luego en el ejercicio 2003 vendió dichos bienes en la condición en la que estaban a su empresa relacionada por el precio de \$ 5 000,00, el cual obedeció al valor de mercado, por lo que la deducción de S/ 90 569,00 resulta conforme a las normas del Impuesto a la Renta, sobre valor de mercado.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1070 y 1071, la Administración indicó que la recurrente transfirió bienes por debajo de su costo de adquisición, sin embargo, no siguió el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto a la Renta para el desmedro de existencias, y que el inciso f) del artículo 44 de la citada ley prohíbe las asignaciones para constituir reservas o provisiones cuya deducción no admite dicha ley; por lo que mantuvo el reparo de S/ 73 168,00.

Que estando a lo expuesto, la Administración efectuó el presente reparo al considerar que el valor de venta fijado de los citados bienes (fieltros) se encontraba por debajo del valor de su costo, en el importe de S/ 73 168,00 (S/ 90 569,00 - S/ 17 400,99), respecto del cual no se siguió el procedimiento establecido para la deducción de desmedros, y agregó que este no resultaba deducible de conformidad con lo establecido por el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta³⁷. En ese sentido, la Administración reparó la diferencia entre el valor de transferencia de los citados bienes y su costo computable.

³⁶ S/ 90 569,00 - S/ 17 400,99.

³⁷ El inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, establecía que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite dicha ley.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que conforme con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que de otro lado, el artículo 20 de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, establecía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que según el Comprobante de Información Registrada y Reporte Estadístico de Fiscalización, de fojas 1660 y 2529, la recurrente tiene como actividad principal la de "Otras industrias manufactureras NCP".

Que obra en autos la Factura N° de 15 de agosto de 2003, emitida por la recurrente a por la venta de 1 "fieltro 22 x 2. 5mts P. Máquina de papel", "02 fieltros pick up 22 x 2. 40Mts. Valor U. \$ 1 250,00" y 1 "fieltro sin fin Dynatex 200 22.6x2. 48 Mt", por el valor de venta de \$ 5 000,00³⁸, de foja 1351.

Que cabe indicar que del documento denominado "Análisis de provisión de obsoletos del 2003", así como de la anotación contable correspondiente a la venta efectuada en agosto de 2003⁴⁰, se aprecia que el costo de los bienes vendidos ascendía a S/ 90 569,35 al 1 de enero de 2003⁴¹, de fojas 1165, 1166 y 1353, no advirtiéndose que la deducción acotada en el ejercicio fiscalizado corresponda a una provisión efectuada por la recurrente, ni al desmedro de existencias, sino al resultado de una venta, por lo que las observaciones de la Administración referidas a la prohibición de deducir provisiones no admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta o al cumplimiento de los requisitos para la deducción de desmedro de existencias, carecen de sustento.

Que ahora bien, de acuerdo con el artículo 32 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley 27356, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que conforme con el criterio señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03721-2-2004 y 07651-1-2005, la Administración se encuentra facultada a verificar si el valor asignado a las ventas por los contribuyentes corresponde al de mercado, debiéndose constatar este último con las propias operaciones onerosas que el contribuyente realiza con terceros, identificando la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14967-2-2010, se ha señalado que "(...) según el criterio establecido en las Resoluciones N° 873-2-2000, 111-3-2002 y 3721-2-2004, el valor de mercado no necesariamente es siempre superior al costo de adquisición, por cuanto puede ocurrir que una empresa venda sus productos por debajo del costo si el valor de mercado es menor, siendo que el mayor costo puede originarse por factores tecnológicos, por una mayor carga financiera soportada por una empresa en comparación con otra y por el acceso a los mercados de insumos, entre otros motivos, por lo tanto para que la Administración pueda considerar una subvaluación en las ventas debe comprobar que el valor de venta sea inferior al valor de mercado para otros bienes de igual naturaleza".

³⁸ Asimismo, a foja 1350 obra la lista y descripción de los bienes que fueron vendidos a su afiliada de Bolivia en el año 2003.

³⁹ El pago efectuado a la recurrente consta en el estado de cuenta de por concepto de "venta de repuestos", de foja 1159.

⁴⁰ Asimismo, a foja 1354 se detalla dicho registro contable al 30 de agosto de 2003.

⁴¹ Correspondiente al saldo final de la citada provisión correspondiente al año anterior, esto es, al 31 de diciembre de 2002, lo que a su vez se verifica de la relación que obra a foja 1401.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08278-4-2012, se ha establecido que cuando la Administración cuestiona que un bien haya sido vendido a un valor inferior a su costo, esto es, repara la diferencia entre el valor de venta y dicho costo, debe proceder conforme con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, comparando el valor de venta del bien con el valor de mercado y no con su costo en libros.

Que en ese sentido, si bien la Administración se encuentra facultada a verificar el valor de transferencia de los citados bienes, en caso considere que este no se encuentra a valor de mercado, debe proceder a ajustar dicho valor, conforme con el citado artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que no obstante, en el presente caso, la Administración no ha comparado el valor de venta de los bienes con su valor de mercado, ni ha establecido este, desconociendo la diferencia entre el valor de venta y el costo computable de los bienes, y estando a la normativa y jurisprudencia antes expuesta, la Administración debía comparar el valor de venta con el valor de mercado y no con su costo computable, como lo hizo, por lo que el presente reparo no se encuentra conforme a ley. En tal sentido, procede levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo⁴².

Que estando a lo expuesto, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente al respecto.

ii) Venta de bienes por debajo de su valor de adquisición (S/ 197 894,00)

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2004, 2005 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por S/ 197 894,00, por bienes vendidos por debajo de su valor de adquisición, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° citando como base legal los artículos 37 y 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen del gasto contabilizado en la siguiente cuenta contable, por el monto de S/ 213 226,21⁴³, debiendo presentar comprobantes de pago originales, registro contable y el análisis del gasto, entre otros, según el detalle contenido en el Anexo N° 19 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Gastos diversos	1280

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó parcialmente lo solicitado, por cuanto no presentó ningún documento que acredite la deducción del gasto registrado en la citada cuenta, según el detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1267, por lo que reparó dicho gasto por el monto de S/ 213 226,21.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 9 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1042, 1043 y 1050, la recurrente indicó que el asiento contable reparado tiene como origen el registro contable del costo por la venta de bienes previamente provisionados como obsoletos, los cuales fueron vendidos en noviembre de 2003 mediante las Facturas N° emitidas a y que

⁴² Similar criterio se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15068-4-2013.

⁴³ Correspondiente al asiento contable 1200001286.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

su empresa tiene como política registrar provisiones por obsolescencia de sus insumos, suministros, entre otros, para lo cual su área de control de calidad determina si algunos productos tienen la condición de bienes obsoletos y emite un informe que es aprobado por las gerencias respectivas, y posteriormente son reclasificados al almacén virtual de obsoletos (almacén existente en el denominado "almacén 0800"), por lo que el importe reparado se encuentra sustentado.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1063 y 1064, la Administración indicó que la recurrente transfirió bienes por debajo de su costo de adquisición, sin embargo, no siguió el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto a la Renta para el desmedro de existencias, y que el inciso f) del artículo 44 de la citada ley prohíbe las asignaciones para constituir reservas o provisiones cuya deducción no admite dicha ley; por lo que disminuyó el reparo al monto de S/ 197 894,00, que constituye la diferencia entre el costo de los bienes vendidos (polietileno) y el ingreso obtenido por dicha venta.

Que conforme con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que a su vez, el inciso f) del artículo 44 de la anotada ley establecía que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite dicha ley.

Que obran en autos las Facturas N° de 11 de noviembre de 2003, emitidas por la recurrente a por la venta de 16 574, 2 378.5 y 850 kilogramos de polietileno en desuso, por el valor de venta de S/ 13 259,20 y S/ 2 072,80, de fojas 1410 vuelta y 1415.

Que cabe indicar que del documento denominado "Análisis de provisión de obsoletos del 2003" y su detalle, así como de la anotación contable correspondiente a la venta efectuada en noviembre de 2003⁴⁴, de fojas 1417, 1418 y 1421 a 1423, se aprecia que la deducción acotada corresponde al costo de bienes obsoletos (polietileno por kilo) producto de su venta⁴⁵, no advirtiéndose que corresponda a una provisión efectuada por la recurrente, ni al desmedro de existencias, como señala la Administración, por lo que las observaciones referidas a la prohibición de deducir provisiones no admitidas por la ley o al cumplimiento de los requisitos para la deducción de desmedro de existencias, carecen de sustento.

Que de acuerdo con el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado. Si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que conforme con lo dispuesto en dicha norma, así como lo señalado en los criterios jurisprudenciales glosados en el punto anterior, si bien la Administración se encuentra facultada a verificar el valor de transferencia de los citados bienes, en caso considere que este no se encuentra a valor de mercado, debe proceder a ajustar dicho valor, conforme con el citado artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, en el presente caso, la Administración no ha comparado el valor de venta de los bienes transferidos con el valor de mercado, ni ha establecido este, desconociendo la diferencia entre el valor de venta y el costo computable de los citados bienes, y estando a la normativa y jurisprudencia antes expuesta, la Administración debía comparar el valor de venta con el valor de mercado y no con su costo computable, como lo hizo, por lo que el presente reparo no se encuentra conforme a ley. En tal sentido, procede levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

⁴⁴ Asimismo, a foja 1410 obra la carta de 27 de octubre de 2003 mediante la cual el citado cliente hizo llegar a la recurrente su oferta por dichos bienes (polietileno).

⁴⁵ Lo que a su vez se advierte de los correos electrónicos internos, de foja 1417 vuelta



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente al respecto.

iii) *Exceso de gasto de depreciación (S/ 158 403,00)*

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2021 a 2023 y 2029, se advierte que la Administración reparó el monto de S/ 158 403,00 por exceso de gasto de depreciación, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 39 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 22 de su reglamento.

Que mediante el punto 14 del Requerimiento N° de foja 1569, la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo (adiciones, retiros, ajustes, revaluaciones y depreciación indicando cálculo y distribución a los centros de costos); siendo que en el punto 14 del resultado del citado requerimiento se dejó constancia que la recurrente cumplió con presentar lo requerido⁴⁶, de foja 1566.

Que mediante el punto I del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 1321, la Administración indicó que del análisis de la sub cuenta 681- Depreciación de Inmuebles, Maquinaria y Equipo y las adiciones efectuadas vía declaración jurada del ejercicio 2003, se advierte que la depreciación deducida por la recurrente para efecto tributario ascendió a S/ 13 439 124,33; por lo que le solicitó que sustentara el importe de dicha depreciación cargada a gasto, mediante Libro de Inventarios y Balances, el Registro de Control de Activo Fijo y comprobantes de pago, entre otros.

Que en el escrito de respuesta de 24 de noviembre de 2006, de foja 1313, la recurrente indicó que puso a disposición del auditor el Libro de Control de Activos Fijo al 31 de diciembre de 2003, así como copia del cuadro resumen del movimiento del activo fijo durante el año 2003 (costo, depreciación, bajas y valor neto).

Que en el punto I del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1318, la Administración indicó que del análisis y verificación a la información proporcionada por la recurrente, determinó un exceso en el importe cargado al gasto por concepto de depreciación, por el monto de S/ 158 403,15, por diferencias luego de la aplicación de las tasas de depreciación, según detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al citado resultado de requerimiento, de foja 1314:

Clase	Descripción	Costo S/	Tasa	Depreciación ⁴⁷ S/	Recálculo S/	Diferencia S/
Edificios	Oficina de facturación Villa	5 339,54	1.75%	3 559,69	93,44	3 466,25
Maquinaria	Empaquetadora Optima	783 235,39	10%	130 539,24	78 323,54	52 215,70
Equipos diversos	Equipo clarificador.Ate	598 405,63	10%	119 681,12	59 840,56	59 840,56
	Equipo laboratorio	335 849,00	10%	67 169,80	33 584,90	33 584,90
	Laptops App	82 338,93	20%	19 373,87	16 467,79	2 906,08
	Desktops App	61 286,27	20%	15 321,57	12 257,25	3 064,32
	Servidor correo corporat.	42 185,42	20%	9 735,10	8 437,08	1 298,02
	PC Deskpro	26 159,28	20%	5 449,85	5 231,86	217,99
	PC Deskpro	20 823,79	20%	4 338,30	4 164,76	173,54
	COMPAQ Presario	13 931,74	20%	3 482,94	2 786,35	696,59
	Toshiba Teera	15 748,15	20%	3 280,87	3 149,63	131,24
	PC Deskpro	10 567,37	20%	2 201,53	2 113,47	88,06
	Designjet color – Villa	4 761,44	20%	1 190,37	952,29	238,08
	PC Deskpro. Sta. Clara	5 231,84	20%	1 089,97	1 046,37	43,60
	PC Deskpro Camacho	5 231,84	20%	1 089,97	1 046,37	43,60

⁴⁶ Al respecto, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1561, la Administración dejó constancia que el Libro de Control de Activos Fijos de 2003 presentado, fue legalizado el 19 de marzo de 2003 con N° 2678, y contenía operaciones registradas desde el folio 2 (de fecha 1 de enero de 2003) al folio 53 (fecha 31 de diciembre de 2003).

⁴⁷ Según contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

PC Deskpro Camacho	5 231,84	20%	1 089,97	1 046,37	43,60
PC Deskpro Camacho	5 231,84	20%	1 089,97	1 046,37	43,60
Desktops software App	4 292,35	20%	1 073,09	858,47	214,62
Impresora HP 950 color	1 302,25	20%	325,56	260,45	65,11
Impresora Epson Stylus	553,74	20%	138,43	110,75	27,68

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1047 y 1048, la recurrente indicó que calculó la depreciación del año 2003 de acuerdo con las tasas máximas permitidas por la Ley del Impuesto a la Renta; y que los folios del Libro de Control de Activos Fijos que están cuadrados con los libros contables y el Balance General al cierre del año 2003, son los folios 55 a 156, por lo que el archivo que la Administración empleó para determinar su reparo, no era el archivo definitivo con el cual se cerraron los libros contables respecto a la depreciación de activos fijos de 2003.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1069 y 1070, la Administración indicó que el Libro de Control de Activos Fijos del ejercicio 2003 fue proporcionado al inicio de la fiscalización, el cual iniciaba en el folio 2 y culminaba en el folio 53, según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° de 15 de marzo de 2007, siendo que en los folios 53 y 54 se encuentra el sello del auditor a fin de dejar constancia que a dicha fecha el registro contenía anotaciones hasta tal folio y que, por consiguiente, las hojas posteriores se encontraban en blanco⁴⁸. En tal sentido, las anotaciones efectuadas en los folios 55 a 156, fueron realizadas por la recurrente con posterioridad al cierre del Requerimiento N° motivo por el cual lo anotado en ellos no fue tomado en consideración, manteniéndose la observación respecto al exceso del gasto por depreciación.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007 de fojas 719 y 720, la recurrente indicó que no es correcto lo señalado por el auditor en el sentido que su empresa efectuó anotaciones adicionales en el Libro de Control de Activos Fijos, por cuanto aquel solo revisó los folios 2 a 53, pese a que el referido Libro de Control de Activos Fijos de 2003 consta de 1000 folios legalizados; que la información relativa a los activos fijos consta en los folios 2 a 156, y los siguientes se encuentran en blanco y tachados, y la información que cuadra con los registros contables referidos a la depreciación del ejercicio 2003 se encuentra en los folios 55 a 156; y que cumple con adjuntar nuevamente información que desvirtúa el reparo efectuado.

Que el inciso f) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta preveía que eran deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

Que el artículo 38 de la misma ley establecía 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 por dicha ley, las que 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.

Que conforme con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, tal como las Resoluciones N° 593-3-2010 y 9165-4-2008, para la determinación de la renta neta son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no exceda los porcentajes máximos.

Que de autos se tiene que la Administración efectuó el presente reparo al verificar diferencias entre el cálculo de la depreciación efectuado por aquella y los montos contenidos en el Libro de Control de Activos Fijos de 2003, presentado por la recurrente como respuesta al primer Requerimiento N°

⁴⁸ Más aún, indicó que las hojas que fueron verificadas por el auditor al cierre del Requerimiento N° fueron
tarjadas por la recurrente.

fueron



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

el cual al 31 de diciembre de 2003 solo contenía anotaciones del folio 2 al folio 53; y agregó que no correspondía considerar las anotaciones efectuadas posteriormente por la recurrente en los folios 55 a 156 del mencionado libro.

Que en tal sentido, se advierte que la Administración no cuestiona las tasas de depreciación aplicadas por la recurrente, ni el costo de los bienes acotados, sino únicamente la diferencia entre su cálculo respecto de la depreciación y el efectuado por la recurrente, este último según lo anotado en el Libro de Control de Activos Fijos de 2003 presentado como respuesta al primer Requerimiento N° [redacted] siendo que para ello no consideró la información consignada por la recurrente en el Libro de Control de Activos Fijos de 2003, presentada mediante archivo Excel denominado "Listado 2003-definitivo" proporcionado en respuesta al Requerimiento N° [redacted]

Que sin embargo, correspondía que la Administración verificase el citado archivo denominado "Listado 2003-definitivo" presentado dentro del procedimiento de fiscalización, a fin de verificar los requisitos establecidos para la deducción del gasto por depreciación, por cuanto si bien dicho archivo podía contener anotaciones adicionales a las originales, tal como se señaló en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] ello no es óbice para que este sea analizado a fin de establecer la procedencia o no del gasto materia de análisis, más aún cuando la recurrente señaló que la información relativa a los activos fijos se encontraba en el Libro de Control de Activos Fijos (folios 55 a 156), presentado en fiscalización para tal efecto.

Que en tal sentido, a fin de verificar la procedencia del reparo analizado, corresponde que esta instancia meritúe el contenido del citado archivo Excel presentado por la recurrente en fiscalización, cuya copia obra en medio magnético (CD) a foja 1.

Que del citado Libro de Control de Activos Fijos de 2003⁴⁹ que consta en la hoja de cálculo denominada "listado definitivo", se aprecia el registro de los bienes acotados, su costo, fecha de adquisición, vida útil y el monto de la depreciación deducida en dicho ejercicio, entre otros⁵⁰; advirtiéndose que el cálculo de la depreciación se encuentra conforme a ley y guarda correspondencia con el cálculo efectuado por la Administración según la información contenida en el cuadro precedente.

Que dado lo expuesto, debe concluirse que la recurrente cumplió con sustentar la diferencia observada por el exceso de gasto de depreciación, por el monto de S/ 158 403,00⁵¹. En tal sentido, no estando arreglado a ley el mencionado reparo, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente al respecto.

iv) Gastos de seguros sin sustento documentario (S/ 338 573,00)

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° [redacted] emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2014, 2015 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por gastos de seguros no sustentados en comprobante de pago, por el monto de S/ 338 573,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° [redacted] y citando como base legal los artículos 37 y 44 (inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° [redacted] de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en

⁴⁹ Esto es, al 31 de diciembre de 2003.

⁵⁰ Asimismo, obra a foja 1311 el movimiento del activo fijo (inmueble, maquinaria y equipo) durante el año 2003, advirtiéndose el monto de los saldos iniciales y finales de la depreciación correspondiente a dicho ejercicio.

⁵¹ A mayor abundamiento, cabe indicar que el exceso de depreciación acotado por la Administración se sustentó únicamente en el mayor monto calculado por la recurrente en el Libro de Control de Activos Fijos de 2003 presentado inicialmente, debiéndose precisar que no se cuestionó una mayor deducción tomada por la recurrente producto de una tasa o costo diferente al registrado por ella.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

la siguiente cuenta contable, debiendo presentar comprobantes de pago originales y contratos, entre otros, según el detalle contenido en el Anexo N° 12 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Seguros por responsabilidad civil	1287

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó parcialmente lo solicitado, por cuanto solo presentó los asientos contables, no habiendo adjuntado ningún documento que acredite la naturaleza de la operación y su deducción como gasto, según el detalle contenido en el Anexo N° 4 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1266, por lo que reparó dicho gasto por el monto total de S/ 338 573,00⁵².

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos el 19 de junio de 2007, según detalle contenido en el ítem 9 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de foja 1039, la recurrente indicó que cumple con adjuntar los comprobantes de pago que sustentan el gasto y el voucher de pago, entre otros, siendo que los asientos observados están referidos a gastos de los seguros que contrata (todo riesgo, vehicular, etcétera), los cuales inicialmente son registrados en la cuenta 38 por el monto de pago anual de la prima de seguros y luego son reconocidos según se vayan devengando.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1067 y 1068, la Administración indicó que las facturas presentadas por la recurrente de su proveedor Rímac Internacional Seguros (Facturas N° de 8 de julio de 2003) no corresponden a las provisiones contables que fueron observadas, y que si bien los gastos acotados corresponden a facturas recibidas y contabilizadas en ejercicios anteriores, estos comprobantes de pago no fueron exhibidos por aquella, por lo que mantuvo el reparo.

Que posteriormente, mediante escritos de 17 y 27 de julio de 2007 de fojas 718, 725 y 726, la recurrente indicó que puso a disposición del auditor la información contable relacionada con el reparo efectuado, el cual sustenta en parte con la Factura N° de 28 de noviembre de 2002 que adjunta a dichos escritos.

Que el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 945, establecía que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, el inciso b) del numeral 6.1 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 058-2000-SUNAT, preceptúa que los documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros, que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros, permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario, ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, según sea el caso siempre que se identifique al adquirente o usuario y se discrimine el impuesto.

Que del Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1266, se aprecia que los asientos contables registrados en la cuenta 651200 materia del presente reparo, son los siguientes:

Asiento contable	Fecha	Gasto S/
	20/06/2003	82 191,64
	25/08/2003	4 785,27

⁵² Suma de los asientos contables



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

		82 191,64
	22/09/2003	4 785,27
	24/09/2003	82 191,61
	28/11/2003	82 427,28

Que de los asientos contables de los meses de junio, agosto, setiembre y noviembre de 2003, de fojas 902, 910, 914 y 923, se aprecia que el gasto contabilizado en la referida cuenta 65 1200 correspondía al concepto de "seguro-Todo riesgo".

Que a fin de sustentar dicho gasto, la recurrente presentó copia de la Factura N° de 28 de noviembre de 2002 de fojas 187 y 724, emitida por la compañía de Seguros Rímac Internacional por la adquisición del seguro multi riesgo contratado bajo la Póliza N° con vigencia del 30 de setiembre de 2002 al 1 de octubre de 2003, por el valor de venta total de \$ 278 144,29⁵⁴, monto que multiplicado por el tipo de cambio venta de la fecha de la operación⁵⁵ arroja como resultado la suma de S/ 986 299,65.

Que según lo indicado por la recurrente en etapa de fiscalización y no ha sido contradicho por la Administración⁵⁶, dicho gasto es inicialmente registrado por el monto del pago total anual de la prima de seguros y, posteriormente, se va reconociendo según su devengo.

Que en tal sentido, toda vez que el seguro contratado mediante la Póliza N° estuvo vigente hasta el 1 de octubre de 2003 inclusive, según lo señalado en el considerando precedente al anterior, se colige que los gastos registrados en los asientos contables de 20 de junio, 25 de agosto y 24 de setiembre de 2003, corresponden a las cuotas mensuales del referido seguro⁵⁷, por lo que debe concluirse que la recurrente sustentó documentariamente dichos gastos, contrariamente a lo señalado por la Administración, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, no habiendo la recurrente presentado los comprobantes de pago correspondientes a los demás asientos contables acotados, pese a haber sido requerida a tal efecto, debe concluirse que el reparo en cuanto a estos se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no corresponde amparar el alegato de la recurrente según el cual la documentación que demuestra la improcedencia del reparo fue presentada mediante escrito de 27 de julio de 2007, por cuanto esta instancia luego de evaluar la documentación presentada por la recurrente (incluida la que fue adjuntada a dicho escrito), ha concluido que aquella no cumplió con presentar el total de los comprobantes de pago que sustentan el gasto observado, conforme con lo antes expuesto.

v) *Diferencia de ingresos no sustentada (S/ 441 515,00)*

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2023 a 2025 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por diferencia de ingresos no sustentada, por el monto de S/ 441 515,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° citando como base legal los artículos 1 y 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 1557, la Administración indicó que de acuerdo con la información contenida en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, presentada mediante Formulario Virtual PDT 652 N° el total de ingresos gravables asciende a S/ 330 381 555,00, mientras que el total de ingresos netos contenidos en las declaraciones

⁵³ La copia de dicha factura se encuentra visada por la representante del proveedor.

⁵⁴ Producto de sumar los montos de la prima y el derecho de emisión de \$ 270 043,00 y \$ 8 101,29, respectivamente.

⁵⁵ Ascendente a S/ 3.546, según tipo de cambio oficial de dicha fecha (28 de noviembre de 2002) contenido en la web de la SUNAT: <https://e-consulta.sunat.gob.pe/cl-at-ittipcam/tcS01Alias>

⁵⁶ Más aún, esta indicó que los comprobantes de pago que conforman el gasto reparado corresponden a ejercicios anteriores.

⁵⁷ Las cuales ascenderían aproximadamente a S/ 82 191,64.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

mensuales del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2003 ascendió a S/ 339 114 941,00, lo que origina una diferencia de S/ 8 733 386,00; en tal sentido, solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente dicha diferencia.

Que mediante escrito de respuesta de 13 de noviembre de 2006, de foja 1549 y 1550, la recurrente indicó que la diferencia determinada por la Administración se sustenta en el ingreso proveniente de la ganancia mensual por diferencia de cambio registrada en la cuenta la cual a fin de año se netea con la cuenta 676140; y que cumple con entregar la documentación y sustento de la referida diferencia.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° de foja 1552 y 1553, la Administración indicó que la recurrente no adjuntó documentación que sustente lo señalado en su escrito, por lo que correspondía efectuar un análisis de los ingresos registrados en sus libros contables (Diario, Mayor e Inventarios y Balances) y en el Registro de Ventas del ejercicio 2003⁵⁸, lo que arrojó una diferencia de S/ 4 816 641,00, según el detalle del Anexo N° 2 adjunto al resultado de dicho requerimiento, de foja 1551.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 6 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1048 y 1049, la recurrente indicó que la diferencia determinada por la Administración se explica debido a que en el Registro de Ventas de 2003 se incluye las transferencias gratuitas de material promocional y dispensadores, lo cual a su vez a nivel contable no genera un ingreso, por lo que es una distorsión por parte de aquella comparar ambos ingresos totales; y que las referidas transferencias gratuitas dan un total de S/ 4 375 126,00, el cual sumado a la recuperación de provisión y gastos de ejercicios anteriores (cuentas 765000 y 769000) explican la diferencia acotada.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1070, la Administración indicó que la diferencia detectada fue sustentada parcialmente por la recurrente, por cuanto el importe anual por transferencia gratuita de bienes solo sustenta el importe de S/ 4 375 126,00, sin embargo, la recurrente no sustentó el motivo por el cual los importes registrados en las cuentas sustentarían la diferencia acotada como alega. En tal sentido, concluyó que existe un importe sin sustentar ascendente a S/ 441 515,00⁵⁹, por lo que mantuvo el reparo respecto de este último.

Que se advierte que la Administración constató en la contabilidad de la recurrente un mayor monto anotado en el Registro de Ventas de 2003 en relación con las ventas anotadas en los Libros Diario y Mayor, el cual ascendía a S/ 4 816 641,00, e indicó que aun con el monto sustentado por la recurrente por concepto de transferencias gratuitas, quedaba una diferencia sin sustento de S/ 441 515,00.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 731-5-2001, 784-3-99 y 5018-4-2007, entre otras, que si bien para los Registros de Ventas y Compras resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, tal momento no necesariamente resulta relevante para la contabilización de la operación en los libros contables como ingreso, gasto y/o costo, según corresponda; siendo que según lo indicado en las anotadas resoluciones, ello se advierte por ejemplo en el tratamiento a los anticipos recibidos de clientes que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas y por lo tanto a la obligación de consignar dicha operación en el Registro de Ventas, mientras que para efectos contables los cobros que se realizan antes de que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se registran en el Libro Diario y en el Libro Mayor, como una obligación con terceros, es decir, en una cuenta del pasivo, y solo una vez producida la entrega del bien o la prestación del servicio contratado, se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos.

⁵⁸ Asimismo, la Administración indicó que no consideró en su análisis las partidas relacionadas con el ajuste por inflación.

⁵⁹ S/ 4 816 641,00 - S/ 4 375 126,00 (este último importe correspondiente a las transferencias gratuitas de 2003).



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10647-4-2007, se ha señalado que no es válido concluir, sin una constatación adicional, que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y el Registro de Ventas, corresponden a operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta, dado que la afectación de las operaciones con uno u otro impuesto puede producirse en momentos distintos y originar las citadas diferencias.

Que en el caso de autos la Administración a efecto de sustentar el reparo, únicamente señaló que existía un monto mayor anotado en el Registro de Ventas respecto a los Libros Diario y Mayor e Inventarios y Balances, sin indicar las operaciones o los comprobantes de pago de ventas que hubieran originado dicha diferencia, y que a su vez estas se traten de operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta, constatación adicional que debía realizar de acuerdo con el criterio antes citado, siendo que de la documentación presentada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, no se identifican los mencionados comprobantes de pago que habrían generado el exceso reparado, a efecto de determinar si constituían operaciones gravadas.

Que de acuerdo con lo expuesto anteriormente, correspondía que previamente la Administración sustentara que el mayor ingreso se encontraba gravado con el Impuesto a la Renta, lo que no hizo.

Que en tal sentido, la Administración no cumplió con verificar si la diferencia entre el Registro de Ventas y los libros mencionados se originaba en operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta, lo que debía realizar conforme con el criterio antes expuesto, a efecto de considerar la diferencia como ingresos omitidos, por lo que corresponde levantar el mencionado reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente al respecto.

vi) *Provisión por descuentos a clientes no sustentados (S/ 211 963,00)*

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2006 a 2008 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por descuentos a clientes no sustentados, por el monto de S/ 211 963,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° _____

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en la siguiente cuenta contable por el monto de S/ 211 963,00⁶⁰, debiendo presentar comprobantes de pago originales y contratos, entre otros, según el detalle contenido en el Anexo N° 17 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Gastos Prom. Comer-Trade Marketing	1282

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó lo solicitado, no habiendo adjuntado ningún documento que acredite la naturaleza de la operación y su deducción como gasto, según el detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1267, por lo que reparó dicho gasto por el monto total de S/ 211 963,00.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 9 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

⁶⁰ Asientos contables



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1040 y 1042, la recurrente indicó que a través de un "plan mensual de ventas" establece cuotas de ventas mensuales para sus distribuidores, a cambio de lo cual les otorga un descuento especial denominado "rebate" por alcanzar dicha meta, el cual es entregado a través de notas de crédito aplicables a la cuenta corriente de los citados clientes y que califica como gasto de promoción; que a tal efecto, debita a la cuenta y abona a la cuenta puente denominada , y en las semanas o meses posteriores tramita y emite las notas de crédito por rebate; y que al final del año, la citada cuenta puente 429100 queda con saldo cero dado que la provisión total por rebates se sustenta con las notas de crédito que emite.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1064 y 1065, la Administración indicó que la recurrente no pudo demostrar que las provisiones observadas se encuentren acreditadas con las respectivas notas de crédito; y que al final del año 2003 la citada cuenta – Facturación Pendiente presenta un saldo acreedor, contrario a lo señalado por la recurrente, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de foja 717, la recurrente indicó que lo señalado por el auditor en el sentido que la cuenta 429100 mantiene un saldo al 31 de diciembre de 2003, es incorrecto, y que pone a disposición del auditor la documentación que sustenta el reparo efectuado.

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

Que de autos se advierte que los asientos contables de 1 de octubre de 2003, materia de reparo, corresponden a provisiones por los descuentos denominados "rebate" que la recurrente otorga a sus distribuidores por cumplir las metas de venta trazadas, los cuales regulariza posteriormente con la emisión de las notas de crédito que emite a dichos clientes, según lo indicado por ella; siendo que la Administración fundamenta el reparo en que la recurrente no cumplió con sustentar dichos descuentos con las correspondientes notas de crédito que emitió a sus clientes.

Que sin embargo, a foja 215, obra la Nota de Crédito N° emitida por la recurrente a por el valor de venta de S/ 10 650,00, indicándose como motivo de su emisión la diferencia de precio, según informe de cierre de "rebate" correspondiente a precios de mayoristas de Lima y provincias; pudiendo colegirse la relación de dicho descuento con el rebate de octubre de 2003 registrado en los asientos contables señalados en el considerando precedente, por lo que habiendo la recurrente sustentado dicho descuento, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, no habiendo la recurrente sustentado la diferencia del monto acotado, por el importe de S/ 201 313,00⁶¹, pese a haber sido requerida a tal efecto y estar obligada a ello, debe concluirse que el reparo en cuanto a este monto se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que debe indicarse que la conclusión arribada en el considerando precedente no se desvirtúa por la documentación de carácter contable presentada por la recurrente con su escrito de 27 de julio de 2007, de fojas 197 a 201, por cuanto el motivo determinante del reparo obedece a la no presentación de las correspondientes notas de crédito que sustenten los descuentos deducidos, lo que la recurrente no hizo con respecto al monto del reparo mantenido en esta instancia, por lo que el presente fallo no se ve enervado por dicha documentación, careciendo de sustento su alegato sobre que mediante dicho escrito presentó documentación que demuestra la improcedencia del reparo analizado.

⁶¹ S/ 211 963,00 – S/ 10 650,00.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

vii) *Provisión de cobranza dudosa no sustentada (S/ 375 549,00)*

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2019 a 2021 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por provisión de cobranza dudosa no sustentada, por el monto de S/ 375 549,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° _____ citando como base legal el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de foja 1320, la Administración indicó que del análisis de la provisión registrada en la sub cuenta 684100 - Gasto Provisión Cobranza Dudosa y la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se determina lo siguiente:

Descripción	Importe (S/)
Provisión según registros contables (sub cuenta 684)	349 285,74
Importe deducido vía declaración jurada	26 263,00
PROVISIÓN PARA EFECTOS TRIBUTARIOS	375 548,74

Que en tal sentido, solicitó a la recurrente que sustentara dicha provisión de cobranza dudosa cargada al gasto del ejercicio 2003, por el monto total de S/ 375 548,74, debiendo a tal efecto acreditarla con documentación original, expresión contable, contratos, el Libro de Inventarios y Balances, las gestiones de cobranza y acciones pre judiciales, entre otros.

Que en el escrito de respuesta de 24 de noviembre de 2006, de foja 1312, la recurrente indicó que puso a disposición del auditor el Libro de Inventarios y Balances en el que se detalla la provisión de cobranza dudosa; y que en las hojas de trabajo de las adiciones y deducciones presentadas también al auditor, adjuntó cuadros de análisis relativos al monto de S/ 349 285,74 y la deducción de S/ 26 263,00.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 1315 y 1316, la Administración indicó que la recurrente no cumplió con presentar la totalidad de las facturas por las cuales efectuó la provisión de cobranza dudosa; que si bien la referida provisión correspondiente al ejercicio 2003 figura discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, no se cumplió con lo establecido en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que la recurrente no ha demostrado con documentación ninguno de los supuestos establecidos en dicha norma, no habiendo presentado documentación que sustente la existencia de dificultades financieras de los deudores por los cuales efectuó la provisión, o que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda o el inicio de procedimientos judiciales; y que si bien en el detalle de los deudores incobrables anotado en el Libro de Inventarios y Balances se observa la fecha de vencimiento de la obligación, la recurrente no proporcionó la documentación que demuestre que dichas obligaciones no fueron satisfechas al cierre del ejercicio 2003. En tal sentido, reparó el gasto por provisión de cobranza dudosa ascendente al monto de S/ 375 549,00.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1046 y 1047, la recurrente indicó que el importe que registró como gasto en el año 2003 por concepto de "provisión de cobranza dudosa" fue de S/ 349 285,74 (según balance de comprobación), lo que dista de lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° _____ que ha proporcionado la documentación que demuestra la incobrabilidad de las facturas por las cuales se efectuó la provisión de cobranza dudosa el 2003, la cual fue entregada tanto en físico como en medio magnético al auditor, toda vez que dichas facturas tienen como fecha de emisión los años 2001 y 2002, siendo que esta información fue verificada por los auditores de la Administración en las fiscalizaciones practicadas respecto a estos ejercicios (2001 y 2002); que la provisión



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

de cobranza dudosa efectuada el año 2003, se realizó sobre deudas con una antigüedad mayor a 360 días (1 año) y por las cuales se llevaron a cabo los trámites legales de cobranza por cada cliente; y que estas acreencias (facturas y letras por cobrar) que suman los S/ 349 285,74 provisionados en el 2003 como cobranza dudosa, junto con otras deudas de cobranza dudosa que ha venido provisionando desde el año 2000, han sido castigadas en el año 2006, puesto que las probabilidades de recupero eran nulas según el informe de su área legal y de créditos y cobranzas.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1068 y 1069, la Administración indicó que la recurrente no ha presentado los comprobantes de pago u otros documentos que acrediten el origen de las cuentas incobrables⁶², por tanto, lo señalado por esta en el sentido que las deudas provisionadas tienen una antigüedad mayor a 360 días, no ha sido acreditado, y que no ha proporcionado la documentación que demuestre que dichas obligaciones no hayan sido satisfechas al cierre del ejercicio 2003, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de fojas 718 y 719, la recurrente indicó que el auditor de la SUNAT no ha tomado en cuenta toda la documentación presentada con motivo del Requerimiento N° por lo que vuelve a adjuntar dicha documentación contable⁶³ que sustenta la provisión de cobranza dudosa registrada como gasto en el año 2003.

Que al respecto, el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos⁶⁴, señalaba que eran deducibles a fin de obtener la renta neta de tercera categoría, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el inciso f) 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° 194-99-EF, establecía que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la ley, se requería que: 1) Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha; 2) La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada y 3) La provisión, en cuanto a su monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 de dicho inciso se estime de cobranza dudosa.

Que conforme con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00195-4-2010, para que proceda la provisión de deudas por cobranza dudosa, deberá: 1) identificarse la cuenta por cobrar que corresponda, 2) demostrarse la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del deudor la que podrá demostrarse con las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o con el transcurso de más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha y 3) que la provisión figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

⁶² Asimismo, la Administración indicó que en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2003, se advierte que la provisión de cuentas incobrables está compuesta por las provisiones de setiembre (29 cuentas) y diciembre de 2003 (21 cuentas), así como la provisión denominada "Diciembre 2003 – Companex" que consta de 5 cuentas; y que si bien la recurrente presentó los comprobantes de pago emitidos a la empresa Companex, las cuentas incobrables de esta no afectaron a resultados, puesto que a través del comprobante diario N° se extomó la provisión de cobranza dudosa referida a esta empresa.

⁶³ Conforme con lo señalado en considerandos precedentes, corresponde que esta instancia evalúe la documentación adjunta al citado escrito de 27 de julio de 2007, toda vez que la Resolución de Determinación N° impugnada no contiene importe a pagar.

⁶⁴ Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 23 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 02116-5-2006, que si bien es cierto que las normas sobre provisión de cobranza dudosa no exigen como requisito para la deducción de la provisión efectuada, la tenencia de los comprobantes de pago emitidos vinculados con la acreencia provisionada, dichos documentos constituyen prueba de la existencia y origen de los créditos así como de su antigüedad; y que sin perjuicio de ello, el contribuyente puede acreditar el origen de las cuentas por cobrar provisionadas mediante otra documentación, como títulos valores emitidos, cartas o acuerdos referidos al crédito otorgado a sus clientes, u otros documentos, y la antigüedad de estas, mediante el Registro de Ventas de los años en que se otorgaron los créditos que originaron las provisiones, entre otra documentación.

Que de las normas y la jurisprudencia antes glosadas se establece que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción al cumplimiento de ciertos requisitos que acrediten: a) la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; b) el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y c) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que por lo tanto, es materia de controversia determinar si el reparo a la provisión de cuentas de cobranza dudosa se encuentra conforme a ley.

Que al respecto, del Anexo N° 4 a la resolución de determinación impugnada, de foja 2019, así como del resultado de los requerimientos antes glosados, se tiene que el reparo a la provisión de cobranza dudosa del ejercicio 2003 se sustenta esencialmente en que la recurrente no presentó los comprobantes de pago u otros documentos que acrediten el origen⁶⁵ de dichos créditos incobrables, ni proporcionó documentación que demuestre que las referidas obligaciones no fueron canceladas al cierre del citado ejercicio.

Importe deducido vía declaración jurada (S/ 26 263,00)

Que de los papeles de trabajo de la deducción efectuada mediante declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003⁶⁶, de foja 1325, se advierte que la recurrente dedujo S/ 26 263,00 por concepto de "Prov. de cobranza dudosa reparada 2001", al incluir este importe en la casilla 105 de la citada declaración jurada.

Que según lo antes expuesto, el reparo de la Administración se sustenta en que la recurrente no exhibió los comprobantes de pago u otros documentos que acrediten el origen de la deuda y, por consiguiente, el requisito de su antigüedad mayor a 12 meses, y debido a que no demostró que la obligación no fue cancelada al 31 de diciembre de 2003.

Que al respecto, debe indicarse que tal como se ha señalado en la Resolución N° 02116-5-2016, antes glosada, a fin de deducir el gasto de las provisiones por cuentas de cobranza dudosa resulta necesario que la existencia y el origen de los créditos se encuentren acreditados, no obstante, en el caso de autos la recurrente no ha presentado los comprobantes de pago ni otra documentación que permita identificar tal existencia y origen de los créditos otorgados así como de su antigüedad, y si bien obra en el expediente el detalle de adiciones, de fojas 1325 y 1326, en el que se verifica el rubro "Prov. Cobranza Dudosa reparada 2001", por el importe de S/ 26 263,00, el cual corresponde a la deducción efectuada por la recurrente en el ejercicio 2003, así como la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, presentada a través del Formulario Virtual PDT 680 N° de 31 de marzo de 2003, de fojas 2643 a 2645, en la cual se verifica dicho importe en la Casilla 538 - Provisiones de Cobranza Dudosa del rubro de Adiciones, de los que se tiene que la provisión deducida en el ejercicio fiscalizado proviene de ejercicios anteriores, dichos documentos, resultan insuficientes para acreditar que las deudas tenían más de doce meses desde

⁶⁵ Por tanto, la Administración consideró que la antigüedad de la deuda invocada por la recurrente (más de 360 días) no fue acreditada.

⁶⁶ Presentada mediante Formulario Virtual PDT 652 N° de 5 de abril de 2004, de fojas 1545 a 1548.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

la fecha del vencimiento de la obligación para su pago, sin que esta haya sido satisfecha, a fin de que se permita su deducción, tal como lo pretende la recurrente.

Que, asimismo, resulta necesario señalar que obra en el expediente el resumen⁶⁷ con el rubro denominado "Recuperos en el 2003 de provisión 2002", a foja 1431, elaborado para tal efecto por la recurrente, en donde si bien se hace mención sobre la existencia de un recupero, no se aprecia que haya acreditado que se trate del recupero de provisiones de cobranza dudosa del ejercicio anterior que fueron adicionadas por no cumplir con los requisitos establecidos para su deducción en dicho ejercicio y por el que haya registrado algún ingreso que no resultaba gravable en el ejercicio fiscalizado, tal como lo han previsto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01164-2-2004 y 07454-2-2004, entre otras, referidas a la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores y en las cuales se indica que para evitar tributar doblemente por un mismo concepto, resulta necesario establecer la correlación, es decir, identificar la cuenta por cobrar (factura o documento) provisionada y que fue recuperada en el ejercicio de autos, luego de lo cual corresponde verificar si esa cuenta por cobrar provisionada está incluida en las adiciones de ejercicios anteriores; lo cual no se aprecia que haya sido acreditado por la recurrente.

Que estando a lo expuesto, debe concluirse que el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Provisión según registro contable - Sub cuenta 684 (S/ 349 285,74)

Que de autos se advierte que la provisión registrada en la sub cuenta 684100 - Gasto Provisión Cobranza Dudosa deducida en el ejercicio 2003, materia de reparo, ascendía a S/ 349 285,74⁶⁸, según el siguiente detalle de foja 1432:

Periodo	Comprobante Diario	Concepto	Monto (S/)
2003-08		Extorno provisión cob. Dudosa	130 090,97
2003-12		Provisión cob. Dudosa Dic. 2003	93 603,26
		Provisión de Cob. Dudosa Dic. 2003	365 407,53
		Regularización Cob. Dudosa Dic. 2003	-293 556,77
		Provisión de Cobranza Dudosa Dic. 2003	44 114,49
		Prov. Cobranza Dudosa Dic. 2003	9 626,26
TOTAL			S/ 349 285,74

- Comprobantes de diario

Que al respecto, durante la fiscalización, a foja 1068, la Administración indicó que si bien la provisión registrada en la sub cuenta - Gasto Provisión Cobranza Dudosa estaba compuesta, entre otras, por la provisión denominada "Diciembre 2003 - Companex" que consta de 5 cuentas, estas cuentas incobrables no afectaron a resultados, puesto que a través de Comprobante Diario N° , la recurrente extornó la provisión de cobranza dudosa referida a esta empresa, motivo por el cual concluyó que los comprobantes de pago exhibidos no sustentaban la provisión de cobranza dudosa reparada.

Que de autos se tiene que las cuentas que conforman la provisión denominada "Diciembre de 2003 - Companex Bolivia", suman el total de S/ 365 407,53⁶⁹, y si bien mediante el Comprobante Diario N° de 26 de diciembre de 2003 se extornó dicha provisión a fin que sea trasladada a "Cuentas por cobrar a accionistas", tal como dio cuenta la Administración en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1068, dicho extorno solo ascendió al monto de S/ 293 556,77, conforme con lo expuesto en el cuadro precedente, por lo que la diferencia entre dichos montos ascendente a S/ 71 850,76 sí afectó a resultados, contrario a lo señalado por la Administración.

⁶⁷ Del saldo de provisión para diciembre de 2003.

⁶⁸ Foja 1513 vuelta.

⁶⁹ Suma de los importes de S/ 157 518,02, S/ 9 076,94, S/ 52 506,01, S/ 93 166,82 y S/ 53 139,74, según foja 1431.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que, en tal sentido, corresponde determinar si la recurrente sustentó el citado monto de S/ 71 850,76, el cual formó parte de la provisión registrada en la sub cuenta - Gasto Provisión Cobranza Dudosa, conforme con lo señalado en el considerando precedente.

Que según se dejó constancia en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1316, la recurrente presentó copia de las Facturas Comerciales N°

de 17 de julio de 2000 y 30 de marzo de 2001, emitidas por la recurrente a la empresa por la venta de diversos bienes, de fojas 1428 a 1430, en las que se consigna como condición de pago el plazo de 60 y 90 días; lo que acredita el origen y antigüedad de las referidas deudas, y permite concluir que transcurrió más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de tal obligación sin que esta haya sido satisfecha, lo que demuestra la morosidad del deudor y, en ese sentido, la observación efectuada por la Administración carece de sustento, debiéndose concluir que el reparo, por el importe de S/ 71 850,76, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este punto.

- Comprobantes de diario

Que sobre dichos comprobantes diario que suman en total S/ 223 694,23, la Administración indicó a foja 1068 que estos correspondían a la provisión de cuentas incobrables de setiembre de 2003 (29 cuentas), lo que a su vez se verifica a fojas 458 y 1432 vuelta según el siguiente detalle:

Cliente	Documento de cobro	Vencimiento	Monto (S/)
		25/07/2002	-525,10
		31/12/2001	2 000,10
		13/09/2002	1 113,92
		13/08/2002	8 420,48
		03/09/2002	10 303,25
		01/05/2002	395,00
		11/08/2001	46,66
		21/08/2002	6 928,15
		05/09/2003	0,01
		16/05/2002	-5,00
		14/04/2002	248,73
		29/04/2002	62 170,32
		25/07/2002	-1 382,96
		30/05/2002	-213,58
		30/05/2000	505,54
		07/02/2002	7 000,00
		29/04/2002	-206,48
		09/06/2002	68 224,17
		16/06/2002	7 152,63
		27/05/2002	18 226,46
		12/08/2001	578,66
			7 045,91
		10/09/2001	3 949,97
		27/07/2001	15 994,66
		20/12/2001	500,00
		28/12/2001	398,79
		30/03/2002	831,13
		26/07/2002	6,00
		28/07/2001	3 986,81

Que en primer término, cabe señalar que de la información contenida en el cuadro precedente, se aprecia que los importes registrados por S/ -525,10, S/ -5,00, S/ -1 382,96, S/ -213,58 y S/ -206,48, son montos negativos, es decir, disminuyen la cuenta por cobrar registrada en la Cuenta de gasto 684100 materia de análisis, por lo que no se advierte que respecto de aquellos exista controversia que deba ser dilucidada en esta instancia, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que ahora bien, en cuanto a la deuda provisionada por el cliente obra en autos copia de la Resolución Número Treinta y Cinco de 17 de abril de 2006⁷⁰, emitida por el 88° Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima en el Expediente N° de ejecución de garantías contra dicha empresa, entre otras, mediante la cual se adjudicó a la recurrente demandante) el inmueble inscrito en la Partida Electrónica N° del Registro de la Propiedad Inmueble de Lima, hasta por la suma de \$ 75 133,33, en virtud de la acreencia que mantenían los ejecutados con la recurrente, acto que fue inscrito mediante el Título N° de fojas 468 a 472⁷¹.

Que al respecto, se debe indicar que los documentos citados anteriormente no acreditan de modo alguno el origen y antigüedad de la deuda, por el importe de S/ 62 170,32, respecto de la empresa toda vez que si bien hacen referencia a una acreencia a favor de la recurrente, de estos no se advierten que dicha acreencia se encuentre relacionada con el documento de cobro señalado en el cuadro mostrado anteriormente, ni que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de tal acreencia sin que esta haya sido satisfecha, más aún si la resolución mencionada anteriormente señala como demandados, además de la empresa

Que en ese sentido, se tiene que toda vez que la recurrente no ha sustentado que transcurrieron más de 12 meses desde la fecha de vencimiento del documento ni el origen de la acreencia, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este punto.

Que de otro lado, en cuanto a las deudas provisionadas por el cliente obra en autos copia de la demanda de ejecución de garantía hipotecaria interpuesta por la recurrente el 5 de marzo de 2003 ante la Corte Superior de Justicia de Lima contra la empresa (garante) y garantía que fue constituida por hasta \$ 150 000,00, a fin que se le cancele la deuda de S/ 599 628,49 por concepto de 13 letras de cambio impagas, de fojas 466 y 467; siendo que dicha demanda fue notificada a los coejecutados según lo establecido en la Resolución número Siete de 23 de julio de 2003, y posteriormente se ordenó el remate del inmueble mediante la Resolución número diecinueve de 21 de junio de 2004, por cuanto el 41° Juzgado Civil encontró acreditada la existencia de la obligación demandada⁷² mediante el título de ejecución y demás material probatorio, entre el cual se encontraban las letras de cambio suscritas por de fojas 461 a 465.

Que asimismo, el resultado de dicho proceso fue resumido en el documento denominado Procesos judiciales al 30 de mayo de 2007", de fojas 409 y 410.

Que en tal sentido, dicho proceso de ejecución de garantías iniciado en el año 2003 acredita el origen y antigüedad de las referidas deudas de S/ 68 224,17, S/ 7 152,63 y S/ 18 226,46, y permite concluir que transcurrió más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de tales obligaciones sin que estas hayan sido satisfechas, lo que demuestra la morosidad del deudor y, en ese sentido, la observación efectuada por la Administración carece de sustento, debiéndose concluir que el reparo en cuanto a este extremo no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este punto.

Que en cuanto a los demás clientes, a fin de sustentar la provisión de cobranza dudosa reparada, la recurrente presentó registros y reportes contables, así como documentación interna sobre "Propuesta para castigo contable al 2005" y sobre deudas castigadas a diciembre de 2006, de fojas 411 a 457, 474 a 530,

⁷⁰ Certificada notarialmente el 5 de marzo de 2007. Asimismo, obra a foja 473 orden judicial de lanzamiento de los ejecutados.

⁷¹ Mediante el documento denominado Procesos judiciales al 30 de mayo de 2007" se da cuenta del resultado de dicho proceso, de fojas 409 y 410.

⁷² Asimismo, sobre el particular, la 5° Sala Civil de la Corte Superior de Lima mediante Resolución N° 14 de 10 de mayo de 2006, de fojas 459 y 460, dejó constancia que la garantía ejecutada se constituyó a favor de la recurrente por la "deuda pendiente más el otorgamiento de nuevos créditos (...) quedando claro que la garantía se constituye con el objeto de respaldar las cantidades de dinero o en especies (productos y/o mercadería) proporcionado a la fecha o tuviere a bien proporcionar [al] deudor en el futuro, así como garantizó [a] con fecha dieciocho de setiembre del dos mil uno (...)", y que las 13 letras de cambio cobradas fueron aceptadas por a favor de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

541 a 708 y 1425 a 1427, las que contenían los siguientes datos: la cuenta contable, el tipo de documento por cobrar, nombre del cliente, la fechas de emisión y vencimiento y el importe; sin que se aprecie documentación adicional que en conjunto permitiera sustentar la provisión realizada, como los respectivos comprobantes de pago, títulos valores, cartas o acuerdos referidos al crédito otorgado a sus clientes, liquidaciones, entre otros medios probatorios, los que, contrariamente a lo sostenido por ella, no se advierte de autos que hayan sido proporcionados para acreditar el origen de las acreencias provisionadas como incobrables, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 02116-5-2016, antes citada.

Que en tal sentido, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Asientos de Diario

Que sobre dichos comprobantes diario que suman en total S/ 53 740,75, la Administración indicó a foja 1068 que estos correspondían a la provisión de cuentas incobrables de diciembre de 2003 (21 cuentas), lo que a su vez se verifica de los reportes denominados "Cuentas provisionadas en el Sistema de Cta. Cte. al 31 - Dic - 2003" y "Provisión de Diciembre de 2003", de fojas 458, 1431 y 1432 vuelta.

Que a fin de sustentar la provisión de cobranza dudosa reparada, la recurrente presentó registros y reportes contables, así como documentación interna sobre "Propuesta para castigo contable al 2005" y deudas castigadas a diciembre de 2006, de fojas 411 a 457, 474 a 530, 541 a 708 y 1425 a 1427, los que contenían los siguientes datos: la cuenta contable, el tipo de documento por cobrar, nombre del cliente, la fechas de emisión y vencimiento y el importe; mas no otra documentación que en conjunto permitiera sustentar la provisión realizada, como los respectivos comprobantes de pago, títulos valores, cartas o acuerdos referidos al crédito otorgado a sus clientes, liquidaciones, entre otros medios probatorios, los que, contrariamente a lo sostenido por ella, no se aprecia de autos que hayan sido proporcionados para acreditar el origen de las acreencias provisionadas como incobrables, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 02116-5-2016.

Que cabe indicar que si bien dentro de la provisión observada se encuentra la cuenta correspondiente al cliente _____ por las Letras _____ ascendentes a S/ 1 917,38 y S/ 2 314,79, con vencimiento al 16 de marzo y 4 de abril de 2002; estas obligaciones no se encuentran acreditadas por el proceso de ejecución de garantía hipotecaria iniciado mediante Expediente N° _____, antes glosado, por cuanto la obligación demandada en este último (S/ 599 628,49) solo incluía las 13 letras de cambio firmadas por un tercero⁷³, mas no las letras firmadas por _____, lo que a su vez se colige de la revisión del documento denominado "Kimberly Clark. Procesos judiciales al 30 de mayo de 2007", de fojas 408 a 410, en el que no se advierte que exista proceso alguno contra _____ por alguna deuda pendiente de pago.

Que en tal sentido, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente según el cual en la resolución apelada se reconoce que en el Resultado del Requerimiento N° _____ se dejó constancia que la provisión fue discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, por lo que es inexplicable que se afirme que no presentó comprobantes de pago u otros documentos que sustenten el origen y la antigüedad de las deudas, lo que no es correcto, pues proporcionó dicha información tanto en físico como en medio magnético, así como la impresión del estado de cuenta corriente de cada cliente detallando los documentos provisionados, reporte que fue extraído de su sistema contable (SAP) al cual adjuntó un cuadro resumen en el que se puede identificar el nombre o razón social del cliente y su código interno; cabe señalar que respecto al extremo del reparo confirmado por esta instancia, la recurrente no presentó los comprobantes de pago u otros documentos que acrediten el origen y antigüedad de la deuda, por cuanto la documentación contable e interna exhibida por aquella no permite sustentar la provisión realizada, conforme con lo expuesto en la presente resolución,

⁷³ Negociaciones Mercurio S.A.C.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

por lo que lo señalado en sentido contrario carece de sustento, debiendo agregarse que la discriminación de la deuda no fue materia de cuestionamiento por la Administración.

Que respecto a que cumplió con proporcionar los documentos legales de cobranza que sustentan la situación de los clientes, así como un cuadro denominado procesos judiciales al 30.05.2007", en donde detalla la situación legal de las cobranzas (estado del proceso legal) y también presentó los documentos legales de cobranza que sustentan los trámites realizados a efecto de poder cobrar las deudas impagas, siendo que de dicha información puede corroborarse que los comprobantes de pago provisionados corresponden a operaciones de los años 2001 y 2002, por lo que al 31 de diciembre de 2003 tenían una antigüedad superior a 12 meses, asimismo acreditan las gestiones de cobranza y la calidad de incobrable de la deuda, documentos judiciales a los que la Administración resta importancia y afirma que no se evidencia que correspondan a las deudas provisionadas, pese a que fueron provisionadas en años anteriores pero deducidas para fines del Impuesto a la Renta en el 2003; corresponde señalar que respecto al extremo del reparo confirmado por esta instancia, la recurrente no presentó documentación que en conjunto permita sustentar el origen de las acreencias provisionadas como incobrables ni su antigüedad, tal como los respectivos comprobantes de pago, títulos valores, cartas o acuerdos sobre el crédito otorgado, conforme con lo expuesto en considerandos precedentes, por lo que lo señalado en sentido contrario carece de sustento.

Que en cuanto al argumento según el cual la provisión de las citadas deudas (en los años 2001 y 2002) fue reparada en dichos ejercicios, lo que incluso ha podido corroborar la SUNAT, por lo que resulta inaudito que esta señale que no se ha demostrado las dificultades del deudor porque las acciones judiciales interpuestas no acreditan el riesgo del deudor, cuando -por norma expresa- la sola antigüedad mayor a un año de la deuda evita la necesidad de demostrar la dificultad financiera del deudor; cabe indicar que respecto al extremo del reparo mantenido en esta instancia, la recurrente no cumplió con acreditar documentariamente el origen de las acreencias provisionadas, ni su antigüedad, siendo que de la documentación que obra en el expediente se advierte que solo parte de la deuda acotada fue adicionada por ella en el ejercicio 2002 (S/ 26 263,00), respecto de la cual no se advierte de autos que hubiese presentado los comprobantes de pago ni otra documentación que permita identificar la existencia y origen de los créditos otorgados así como de su antigüedad; por lo que carece de sustento lo señalado sobre el particular.

viii) Gasto sin sustento documentario (S/ 170 774,49⁷⁴)

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° , emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2017 a 2019 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por gastos sin sustento documentario, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 37 y 44 (inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, antes de la modificación por el Decreto Legislativo N° 945, establecía que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en las siguientes cuentas contables, debiendo presentar comprobantes de pago originales y contratos, entre otros, según el detalle contenido en los Anexos N° 11, 15 y 17 adjuntos al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Gastos varios de servicios	1288
	Gastos de marketing	1284
	Gasto Prom. Comer-Trade Marketing	1282

⁷⁴ La recurrente aceptó parcialmente el presente reparo (el cual ascendía en total a S/ 234 309,00) y no lo impugnó por la suma total de S/ 63 534,51, correspondiente a los asientos diario según se indicó en la resolución apelada a foja 2441 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó parcialmente lo solicitado, por cuanto no presentó ningún documento que acredite el gasto registrado en las cuentas antes detalladas o solo presentó el voucher contable y, por tanto, no sustentó la deducción del gasto, según el detalle contenido en los Anexos N° 2 a 4 adjuntos al referido resultado de requerimiento, de fojas 1266 a 1268, por lo que reparó el mismo por el monto total de S/ 170 774,00⁷⁵.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 9 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1045 y 1046, la recurrente indicó que cumplía con adjuntar los asientos contables del gasto y su cancelación.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1068, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, e indicó que esta no cumplió con exhibir los comprobantes de pago solicitados, por lo que mantuvo el reparo al gasto al no encontrarse sustentado, según detalle del Anexo N° 3 adjunto a dicho resultado de requerimiento, de foja 1057.

Que posteriormente, en el escrito de 27 de julio de 2007, de foja 718, la recurrente indicó que adjuntaba las facturas que sustentan los asientos contables

Que obra en autos la Factura N° de 1 de agosto de 2003 y el detalle de la transacción, de foja 204, de la cual se advierte que dicho comprobante de pago fue emitido a la recurrente por por "la cuota de agosto 2003" del estudio de auditoría de merchandising realizado en Lima, por el valor de venta de \$ 1 485,00, la cual fue registrada en el asiento contable (cuenta 659300-Gastos de marketing), de foja 205.

Que asimismo, corre en autos la Factura N° de 22 de octubre de 2003 emitida a la recurrente por por el pago correspondiente a octubre de 2003 del presupuesto aprobado sobre "consumer panel 2003 Sistema Latinpanel" realizado en provincias y Lima, por el valor de venta de \$ 8 598,67, la cual fue registrada en el asiento contable (cuenta -Gastos de marketing), de foja 203.

Que estando a lo expuesto, a excepción de los gastos correspondientes a las Facturas N° glosadas en los considerandos precedentes, se advierte que la recurrente no cumplió con presentar los comprobantes de pago, tal como fue advertido por la Administración, respecto del gasto registrado en las cuentas pese a ser requerida a tal efecto y estar obligada a ello, por lo que debe concluirse que el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este punto.

Que en efecto, mediante la documentación sustentatoria presentada la recurrente cumplió con el sustento solicitado acerca del gasto observado, en cuanto a los montos de \$ 1 485,00 y \$ 8 598,67 contenidos en las Facturas N° por lo que el reparo en este extremo no se ajusta a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este punto.

ix) *Gastos sustentados en documentos que no reúnen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago (S/ 232 776,22⁷⁷)*

⁷⁵ Reparó correspondiente a los asientos contables (S/ 20 879,73), (S/ 96 079,86), (S/ 23 909,08) y (S/ 29 906,17), de foja 2430 vuelta.

⁷⁶ Asimismo, a foja 202 vuelta obra la orden de compra vinculada con dicha factura.

⁷⁷ La recurrente aceptó parcialmente el presente reparo (el cual ascendía en total a S/ 349 262,00) por la suma total de S/ 116 485,78, e impugnó solo el gasto registrado en los asientos diario (S/ 93 576,15) y (S/ 139 200,00), según se indicó en la resolución apelada a foja 2441 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2015 a 2017 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por gastos sustentados en documentos que no reúnen los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 37 y 44 (inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en la siguiente cuenta contable, debiendo presentar comprobantes de pago originales, entre otros, según el detalle contenido en el Anexo N° 11 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Gastos varios de servicios	1288

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente presentó parcialmente lo solicitado, por cuanto solo presentó los asientos contables emitidos por su sistema, por lo que no sustentó la deducción del gasto, según el detalle contenido en el Anexo N° 4 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1266.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin de que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 9 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1039 y 1046, la recurrente indicó que cumple con adjuntar los asientos contables del gasto, y que el registro en el asiento diario 1200001220 corresponde al servicio prestado por la casa matriz en virtud del contrato

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1067 y 1068, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, sin embargo, indicó que esta no cumplió con exhibir los comprobantes de pago solicitados, por cuanto únicamente presentó la impresión de asientos contables y reportes denominados "Display invoice document"; por lo que mantuvo el reparo al gasto, según detalle del Anexo N° 4 adjunto a dicho resultado de requerimiento, de foja 1056.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de foja 718, la recurrente indicó que adjunta como "Anexo 04" la documentación que sustenta el registro en los asientos contables acotados.

Que a fin de sustentar el registro del asiento diario la recurrente presentó la Nota de Débito N° de foja 185, emitida por por concepto de Trimestre Oct/Nov/Dic. 03", por el monto de \$ 65 122,45, de cuya liquidación y voucher que obran a fojas 184 y 186 se aprecia que dicho monto representa el 7.6% del gasto intercompañía que le correspondía asumir a la recurrente respecto a dicho trimestre; por lo que dicho documento sustenta en parte el gasto registrado en el asiento diario el 28 de noviembre de 2003 por el monto de \$ 21 707,48, que corresponde al pago mensual de dicho período por el servicio facturado por su vinculada no domiciliada⁷⁸. Por tanto, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que de otro lado, cabe indicar que los demás documentos adjuntados por la recurrente de fojas 170 a 183, corresponden a gastos por servicios de eliminación y evacuación de residuos y servicio de transporte y entrega de pedidos, entre otros, registrados en asientos contables distintos a los que son materia de análisis por lo que no sustentan el restante gasto observado⁷⁹. En ese sentido, dado

⁷⁸ Dicho monto corresponde al pago mensual considerando el cobro trimestral contenido en la nota de débito materia de análisis.

⁷⁹ Más aún si se tiene en cuenta que la factura que obra a foja 170 fue emitida a la recurrente el 31 de diciembre de 2002, por un servicio que correspondería al ejercicio 2002, esto es, uno distinto al que es materia de análisis.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

que la recurrente no cumplió con sustentar este con documentos que reúnan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pese a ser requerida a tal efecto y estar obligada a ello, por lo que debe concluirse que el reparo se encuentra arreglado a ley en este extremo, correspondiendo confirmar la resolución apelada en el mismo.

x) *Gastos de empresas vinculadas (S/ 149 296,14⁸⁰)*

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2012 a 2014 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por gastos que corresponden a empresas vinculadas, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por dicha ley.

Que según las normas glosadas, a fin que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1298 y 1299, la Administración solicitó a la recurrente que informara la naturaleza y origen de los gastos contabilizados en la siguiente cuenta contable, debiendo sustentar su utilización en operaciones propias de la empresa, para lo cual debía presentar los comprobantes de pago originales y cancelaciones, entre otros, según el detalle contenido en el Anexo N° 8 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de gastos	Denominación	Foja
	Estudios y encuestas de mercado	1291

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1272 y 1273, la Administración dio cuenta que la recurrente no presentó ningún documento que acredite el gasto registrado en la cuenta antes detallada y, por tanto, no sustentó su deducción, según el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1268, por lo que reparó el mismo por el monto total de S/ 149 296,14.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 9 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1075.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1043 y 1044, la recurrente indicó que el asiento está referido a gastos que inicialmente fueron registrados como una cuenta por cobrar (cuenta), pero que luego fueron reclasificados al gasto (cuenta). Otros servicios profesionales; que dichos gastos fueron enviados inicialmente a cuentas por cobrar para un manejo financiero-contable de mostrar un mejor resultado de la gestión mensual y reducir el cargo de gastos en el

⁸⁰ La recurrente aceptó parcialmente el presente reparo (el cual ascendía en total a S/ 222 717,00) por la suma de S/ 73 420,44, correspondiente al asiento diario , e impugnó el gasto registrado en el asiento diario (S/149 296,14), conforme se da cuenta en la resolución apelada, a fojas 2426 y 2441 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

mes, por lo que fueron diferidos para los siguientes meses; y que dicho gasto cumple con el principio de causalidad.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1066 a 1068, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, sin embargo, indicó que los gastos contabilizados en el asiento diario entre otro, no le corresponden, sino a sus empresas afiliadas, tal como se puede observar de la lectura de los comprobantes de pago exhibidos, por lo que estos no resultan deducibles para efecto del Impuesto a la Renta; por lo tanto, mantuvo el reparo al gasto, según detalle del Anexo N° 4 adjunto a dicho resultado de requerimiento, de foja 1056.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de fojas 717 y 718, la recurrente indicó que si bien las facturas presentadas como sustento del asiento entre otro, corresponden a gastos por cobrar a empresas afiliadas, estos comprobantes de pago fueron girados a nombre de su empresa y cumplen con lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago; y que el importe de S/ 135 333,32 que forma parte del citado asiento, está referido al sueldo pagado al señor de nacionalidad peruana, quien es empleado de su empresa desde marzo de 2003 (planilla del área de ventas), por lo que dicho monto es deducible al amparo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual adjunta la documentación sustentatoria referida a la planilla de sueldos del mencionado empleado como "Anexo 07".

Que obra en autos la Planilla de Remuneraciones de marzo a diciembre de 2003 del colaborador de la recurrente de fojas 160 a 169, de la cual se advierte que aquel ingresó a la empresa el 17 de febrero de 2003, y ejerció en dicho año los cargos de "Jefe de productos senior" (marzo a mayo) y ' (junio a diciembre), recibiendo a cambio la remuneración bruta total de S/ 207 042,92⁸¹.

Que como se advierte, la recurrente reconoció que en el referido asiento contable registró gastos correspondientes a sus empresas vinculadas, respecto de los cuales no sustentó la vinculación con la generación de su renta o mantenimiento de su fuente, por lo que al tratarse de gastos de terceros no corresponde su deducción a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 a cargo de la recurrente, conforme con el principio causalidad recogido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo óbice para ello que los comprobantes de pago exhibidos al respecto hubiesen sido emitidos a la recurrente ni que cumplieran con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, como aquella afirma.

Que si bien la recurrente aduce que forma parte del monto acotado la remuneración pagada a su trabajador, por lo que este cumple con el principio de causalidad, cabe indicar que de autos no se advierte documentación suficiente que permita verificar la correspondencia entre el asiento diario 1200001258 y el mencionado gasto de planilla, más aún si se tiene en cuenta que la remuneración bruta total de dicho trabajador ascendía a S/ 207 042,92, monto que excede aquel registrado.

Que estando a lo expuesto, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

xi) Reversión de cuentas de ingresos no sustentada (S/ 90 242,04⁸²)

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 2001, 2002 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por reversión de cuentas de ingresos no sustentada, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y citando como base legal los artículos 1, 20 y 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁸¹ Suma de S/ 43 658,84, S/ 15 311,33, S/ 15 307,23, S/ 15 315,40, S/ 15 315,40, S/ 25 528,47, S/ 15 319,53, S/ 15 329,53, S/ 15 316,33 y S/ 30 640,86.

⁸² La recurrente aceptó el presente reparo (el cual ascendió al importe total de S/ 105 483,00) por la suma de S/ 15 240,51, correspondiente al asiento diario 120000 1869; e impugnó el gasto registrado en los demás asientos diario materia de reparo



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 1298, la Administración solicitó a la recurrente que informara por escrito y con documentación sustentatoria (comprobantes de pago, contratos y notas de crédito, entre otros), los cargos efectuados a la siguiente cuenta de ingreso por el total de S/ 90 242,04⁸³, y que de tratarse de anulación de ventas acreditara la devolución de la retribución y/o los bienes, según detalle contenido en el Anexo N° 22 adjunto al referido requerimiento:

Cuenta de ingreso	Denominación	Foja
	Ventas en el país	1277

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1270 y 1271, la Administración indicó que la recurrente no presentó la documentación correspondiente que permita sustentar la naturaleza de la operación, ni el motivo de los cargos efectuados a la citada cuenta de ingresos 702100, por lo que no aceptó la reducción de la base imponible del Impuesto a la Renta por el importe total de S/ 90 242,04, según el detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto al referido resultado de requerimiento, de foja 1263.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicho reparo a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 11 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1074.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1034 y 1035, la recurrente indicó que los asientos observados están referidos a devoluciones totales de pedidos de ventas despachados en su oportunidad, pero que el cliente-distribuidor no pudo recibir en sus almacenes (carencia de espacio, pedido mal despachado o por motivo de cambio de pedido, etcétera); y que su empresa tenía como política interna el generar en el Sistema SAP las notas de crédito por las devoluciones totales (100% del importe facturado), de tal forma que operativamente se generaba el asiento de la reposición del stock en sus almacenes y el reintegro físico de la mercadería devuelta por el cliente.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1063, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, sin embargo, indicó que esta no presentó la documentación que sustente los cargos efectuados a la cuenta de ingresos observada, según detalle del Anexo N° 6 adjunto a dicho resultado de requerimiento, de foja 1054, por lo que mantuvo el reparo.

Que posteriormente, mediante escrito de 27 de julio de 2007, de foja 716, la recurrente indicó que el auditor no consideró toda la documentación contable que se le proporcionó, la cual sustentaba el importe reparado, por lo que adjuntaba nuevamente la documentación contable que sustentaba los asientos (Anexo N° 09).

Que obra en autos el reporte de los asientos contables de fojas 193 a 196, los cuales si bien contienen los conceptos y montos por los que fueron registrados, dicha información contable no se encuentra sustentada con documentación adicional que acredite la devolución de los pedidos de venta despachados que alega la recurrente, por lo que debe concluirse que la disminución a la cuenta de ingreso 702100 no se encuentra sustentada y, por consiguiente, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley.

Que estando a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

- xii) *Notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente (S/ 278 668,00), y nota de crédito por la que no se acreditó el reintegro de los bienes (S/ 22 074,00)*

⁸³ Correspondiente a los asientos contables 650,90), de foja 2422.

(S/ 51 717,05),

(S/ 27 874,09) y

(S/ 10



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° _____, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, de fojas 1997 a 2001 y 2029, se advierte que la Administración reparó la base imponible de dicho tributo y período por notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente, así como por la Nota de Crédito N° _____ por la que no se acreditó el reingreso de los bienes, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° _____ y citando como base legal los artículos 1, 20 y 28 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el artículo 20 de la citada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, establecía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que según lo indicado en considerandos precedentes, la recurrente cumplió con sustentar la emisión de las Notas de Crédito N° _____ con las facturas de venta correspondientes, asimismo, se ha concluido que el reparo a la Nota de Crédito N° _____ no fue debidamente sustentado por la Administración; en tal sentido, esta instancia ha dispuesto levantar los referidos reparos respecto al Impuesto General a las Ventas, conforme con lo analizado en la presente resolución.

Que estando a que los reparos materia de análisis contenidos en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, se sustentan en las mismas observaciones que han sido levantadas por este tribunal según lo indicado en el considerando precedente, corresponde fallar en el mismo sentido y, por consiguiente, revocar la resolución apelada en este extremo.

Deducciones solicitadas:

Que en el procedimiento de fiscalización, mediante escritos de 18 de mayo y 27 de julio de 2007, de fojas 1020 a 1023 y 1783 a 1796, la recurrente solicitó que la Administración reconociera las deducciones a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por concepto de participación de utilidades del año 2002 pagadas en el 2003, crédito por devolución de impuestos (drawback y reposición en franquicia), extorno de provisiones contables y gastos de movilidad sustentados en planillas de liquidación de gastos, según detalle de fojas 14 y 22⁸⁴.

Que el área acotadora consideró en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, de foja 1059, que no procedía atender lo solicitado, aspecto que fue cuestionado por la recurrente en la etapa de reclamación, de fojas 1933 a 1935, siendo desestimado por la resolución apelada, por lo que en su recurso de apelación cuestiona la falta de reconocimiento de tales deducciones.

Que considerando las circunstancias específicas del caso bajo análisis y de conformidad con el principio de verdad material, según el cual, las actuaciones administrativas deben estar dirigidas a la identificación y esclarecimiento de los hechos producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y en su caso, probadas por los administrados⁸⁵, y a efecto de la correcta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la cual constituye materia de grado, procede disponer que la Administración verifique con total y plena certeza lo invocado por la recurrente, y proceda a la reliquidación del impuesto y período materia de autos considerando dichas deducciones, de corresponder⁸⁶.

Que estando a lo expuesto, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo Administración proceder conforme con lo señalado por la presente resolución.

⁸⁴ Asimismo, mediante su escrito de 27 de julio de 2007 reiteró dicha solicitud de reconocimiento de deducciones.

⁸⁵ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 78.

⁸⁶ Criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12003-8-2016, 10997-1-2017 y 10820-4-2018.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Resoluciones de Determinación N°

Que según se advierte de los Anexos N° 2 y 3 a las Resoluciones de Determinación N°

, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, setiembre y noviembre de 2003, de fojas 2032 a 2039 y 2041 a 2043, se advierte que la Administración reparó la base de cálculo de dichos pagos a cuenta por reversión de cuentas de ingresos no sustentada (noviembre 2003), notas de crédito cuya emisión no fue sustentada documentariamente (setiembre 2003) y nota de crédito por la que no se acreditó el reingreso de los bienes (enero 2003).

Que los citados reparos a las notas de crédito con incidencia en los períodos enero y setiembre de 2003, han sido analizados en la presente resolución, concluyéndose que los mismos corresponden ser levantados, por lo que en el presente caso corresponde fallar en el mismo sentido y, por consiguiente, procede revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

Que asimismo, en cuanto al reparo por reversión de cuentas de ingresos no sustentada contenido en la Resolución de Determinación N° se tiene que el mismo ha sido analizado y mantenido en la presente instancia por el extremo impugnado, según lo expuesto en considerandos precedentes, por lo que corresponde fallar en el mismo sentido y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 2191 a 2222, fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, al no haberse efectuado íntegramente la retención a cargo de la recurrente del Impuesto a la Renta de no domiciliados de enero a diciembre de 2003, por concepto de regalías.

Que el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al presente caso, señalaba que constituye infracción relacionada con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, el no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir en el plazo establecido por ley.

Que conforme con los artículos 71 y 76⁸⁷ de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, son agentes de retención, entre otros, las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados, debiendo retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se referían los artículos 54 y 56 de dicha ley, según sea el caso. Asimismo, los contribuyentes que contabilicen como gasto o costo las regalías, servicios, cesión en uso u otros de naturaleza similar, facturadas por no domiciliados, deberán abonar al fisco el monto equivalente a la retención en el mes en que se produzca su registro contable, dentro del plazo para las obligaciones de periodicidad mensual, independientemente si se paga o no las regalías o servicios a los no domiciliados.

Que mediante el punto II del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1320 y 1321, la Administración indicó que del análisis de la sub cuenta 682100 - Amortización Intangibles y las adiciones efectuadas vía declaración jurada del ejercicio 2003, se advierte que la amortización para efectos tributarios ascendió a S/ 2 409 345,04; por lo que solicitó a la recurrente que sustentara el importe de dicha amortización cargada a gasto, mediante libros y registros contables, entre otros.

Que en el escrito de respuesta de 24 de noviembre de 2006, de fojas 1312 y 1313, la recurrente indicó que adjunta las hojas de trabajo del gasto solicitado, así como las facturas pagadas a por el Sistema SAP por el importe total de S/ 2 529 724,69.

⁸⁷ Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que en el punto II del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1316 a 1318, la Administración indicó que del análisis y verificación a la documentación proporcionada por la recurrente, concluyó que esta sustentó la amortización de intangibles del ejercicio 2003; sin embargo, añadió que aquella cargó a gastos el pago de licencias que efectúa a la no domiciliada sin acreditar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, siendo que el pago a este proveedor se sustenta en el derecho al uso del ' que corresponde al uso de software, infraestructura y tecnología desarrollada por relacionada con el sistema SAP. En tal sentido, indicó que emitiría un requerimiento posterior sobre la retención omitida.

Que en el punto I del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 1257, la Administración solicitó a la recurrente que informara con documentación sustentatoria las retenciones efectuadas por el Impuesto a la Renta de no domiciliados del ejercicio 2003. respecto de los importes facturados por por concepto de licencia del

Que mediante escrito de 26 de abril de 2007, de fojas 1244 a 1251, la recurrente indicó que la contraprestación que paga a su casa matriz no constituye una licencia de software, sino el reembolso de un gasto asumido en beneficio de todas las subsidiarias en el mundo, que en la legislación comparada recibe el tratamiento específico de "acuerdos de contribución de costos" o "servicios de apoyo a la gestión", los que no generan regalías; que ello se materializó en el contrato denominado cuyo objeto fue hacer partícipe a su empresa en el desarrollo de los sistemas globales a cargo de la casa matriz, los que incluyen las prestaciones denominadas software, tecnología de infraestructura de Corporation, sistemas de información relacionados con las tecnologías desarrolladas en la infraestructura de esta y proveer de soporte técnico y la distribución de actualizaciones de los sistemas globales; y que para ello, su matriz permite que sus afiliadas mediante el uso de una contraseña especial, accedan al software SAP a través de internet y hagan uso de esta plataforma informática valiéndose de la infraestructura que tiene ya instalada la matriz, por lo que esta cobra una contraprestación que no califica como regalía, por cuanto no es su empresa quien ha adquirido las licencias de este software, sino es su matriz la licenciataria del citado intangible, tal como se colige del acuerdo denominado "Authorized Affiliate Agreement".

Que en el punto I del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1252 a 1255, la Administración indicó que mediante el Contrato de Licencia de Sistemas Globales, se le otorgó a la recurrente el derecho no exclusivo de usar los sistemas globales, entre los cuales se encuentra el "software planificador" de negocios globales; que el pago efectuado otorga el derecho a uso de un software de propiedad de denominado lo que a su vez se refuerza con lo establecido en el artículo 2 del mencionado contrato; por lo que concluyó que la recurrente no cumplió con efectuar las retenciones por la contraprestación relacionada con la licencia de uso denominada Global Systems, la cual califica como regalía para efecto del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de foja 1079, la Administración comunicó dicha observación a fin que la recurrente presentara sus descargos, según detalle contenido en el ítem 13 del Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento, de foja 1074.

Que a través del escrito de respuesta de 18 de mayo de 2007, de fojas 1026 a 1033, la recurrente reiteró sus argumentos antes expuestos, concluyendo que lo pagado a su matriz es un reembolso de la parte de los servicios y bienes que la primera adquiere en beneficio de todas sus afiliadas, por lo que el concepto facturado no califica como regalía o licencia.

Que en el punto 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de foja 1061, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, e indicó que esta esgrimió los mismos argumentos sin presentar documentación adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que a fojas 1303 a 1306, obran los Invoices N° de 31 de marzo, 30 de junio, 24 de setiembre y 15 de diciembre de 2003, emitidos a la recurrente por la entidad no



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

domiciliada
por el monto de \$ 179 001,00.

por el cobro trimestral del

cada uno

Que conforme se puede advertir de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, la materia en controversia consiste en determinar si la recurrente incurrió en la infracción que se le imputa, para lo cual previamente debe establecerse si los servicios que originaron la emisión de los citados comprobantes de pago (invoices) por parte de la empresa no domiciliada califican como regalía, por cuanto la Administración consideró que las contraprestaciones pagadas en favor de dicha empresa calificaban como tales y que, por tanto, correspondía que la recurrente efectuara la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados aplicando la tasa de 30%.

Que el artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta citada, establecía que en el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recaía solo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso b) del artículo 9 de la referida ley, modificado por la Ley N° 27804, señalaba que en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideraba rentas de fuente peruana a las producidas por capitales, bienes o derechos, incluidas las regalías a que se refiere el artículo 27, situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país.

Que el artículo 27 de la mencionada ley, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 945, contemplaba que cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Que agregaba dicho artículo que a los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que estos hagan de ellos.

Que el artículo 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, antes de la modificación establecida por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establecía que las transferencias de conocimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27 de dicha ley, son aquellas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial técnico o científico.

Que obra en autos el documento "Contrato de Afiliada Autorizada", vigente desde el 1 de noviembre de 2002, de foja 1237, celebrado entre SAP América Inc. y la recurrente, en calidad de afiliada, mediante el cual se establece que esta última tiene derecho de dejar a los usuarios ingresar al software en las unidades designadas identificadas, con sujeción a las restricciones en el número total de usuarios especificadas. Asimismo, se alude al "Contrato de Licencia de Usuario Final de Software, suscrito entre SAP América Inc. y Kimberly Clark Corporation, vigente a partir del 27 de enero de 1998.

Que de la revisión del "Contrato de Licencia de Sistemas Globales" y Apéndice A, de fojas 1238 a 1243, suscrito entre la recurrente (afiliada) y de 27 de febrero de 2003⁸⁸, se advierte que mediante aquel se estableció el otorgamiento del derecho no exclusivo de usar⁸⁹ los Sistemas

⁸⁸ El cual rige desde el 1 de noviembre de 2002.

⁸⁹ En la cláusula 1.10. del referido contrato se define el "uso" como: cargar, transmitir, ejecutar, almacenar, mostrar, operar o leer o de otra manera utilizar los Sistemas Globales.



Tribunal Fiscal

Nº 05577-4-2021

Globales⁹⁰, siendo que en su cláusula 2 se acordó otorgar a la recurrente "una licencia no exclusiva y no transferible de Uso de los Sistemas Globales y todos los Derechos de Propiedad Intelectual asociados con los mismos", siendo que la retribución por dichos derechos fue fijada según lo establecido en el Apéndice A.

Que asimismo, en las cláusulas 5 y 6 se estipuló que el referido contrato no transfiere a la recurrente ningún derecho en los Sistemas Globales diferentes del derecho de uso definido en la cláusula 1, y que el referido proveedor conviene en proporcionar mantenimiento de soporte y entregar las mejoras⁹¹ a los Sistemas Globales. Asimismo, en el referido Apéndice A se estableció que la cuota anual por la licencia ascendía a \$ 716 000,00, siendo que una porción de la citada cuota se basó en el estimado de los Costos de Localización⁹² como un componente del valor de mercado estimado de los Sistemas Globales en la "fecha efectiva" (1 de noviembre de 2002), no obstante, se estableció que si los costos reales de localización incurridos fueran mayores o menores que los costos estimados, por un monto mayor a 10% de los costos estimados, modificará la cuota por licencia para reflejar el cambio en los costos⁹³.

Que de lo descrito previamente se advierte que el Contrato de Licencia de Sistemas Globales, en virtud del cual se efectuaron los desembolsos observados, fue suscrito con el fin que la recurrente pueda usar los denominados Sistemas Globales proporcionados por el proveedor no domiciliado, los que incluyen el software Global Business Planner y determinadas tecnologías de infraestructura global del proveedor y aquellas relacionadas con sistemas de información desarrolladas en dicha infraestructura, sin incluir derechos de concesión sobre el así como otras prestaciones adicionales tal como el mantenimiento de soporte, asimismo, del Apéndice A antes glosado⁹⁴, se advierte que la cuota que le correspondía asumir a la recurrente ascendente a \$ 716 000,00, fue fijada sobre la base de los costos de localización, es decir, los costos de adaptar la configuración de la plantilla regional de los Sistemas Globales a los requerimientos empresariales de la recurrente; prestaciones que permiten concluir que los desembolsos efectuados al amparo de dicho contrato implicaban no solo una simple obligación de dar un determinado intangible, sino también obligaciones de hacer; no habiendo la Administración efectuado el análisis de todas las prestaciones involucradas a efecto de analizar la operación en su conjunto, así como el hecho que el software empleado por la recurrente (SAP) le fue proporcionado en su calidad de "afiliada autorizada" por la empresa esto es, una tercera empresa⁹⁵. En ese sentido, se tiene que al no haber la Administración analizado debidamente la operación materia de análisis de forma integral, no se encuentra debidamente sustentado el supuesto de hecho que alega configuraría la infracción prevista por el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, en relación con los períodos de enero a diciembre de 2003; por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las sanciones de multa impugnadas

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente.

⁹⁰ En la cláusula 1.4. del referido contrato se define los "Sistemas Globales" como: i) Software Global Business Planner, ii) ciertas tecnologías de y iii) ciertas tecnologías relacionadas a sistemas de información desarrolladas en la Infraestructura Global de K-C sin incluir derechos de concesión sobre el : los que deberán ser obtenidos por contrato separado.

⁹¹ Definidas como cualquier mejora de rutina a los Sistemas Globales la cual incorpore trabajo de desarrollo.

⁹² Son los costos relacionados a la adaptación y/o mejora de la configuración de la plantilla regional de los Sistemas Globales de manera que se ajuste a los requerimientos empresariales y/o estatutarios de los procesos, según definición contenida en la cláusula 1.7.

⁹³ Asimismo, se aprecia el Contrato de Reembolso de Sistemas de Software y Anexo A de 27 de febrero de 2003 (que rige a partir del 1 de noviembre de 2002), celebrado entre la recurrente (afiliada) y de fojas 1210 a 1212, en cuyos considerandos se indica que la citada casa matriz se encuentra en proceso de diseñar e instalar "el SAP, el Business Planner y otros sistemas de software relacionados ('Sistemas de Software')", y que a tal fin la recurrente le asistiría en dicho proceso.

⁹⁴ La versión en inglés de dicho apéndice obra a foja 2184.

⁹⁵ Al respecto, en el documento denominado "Global Business Plan" de fojas 1233 a 1236, se describe la estrategia para un crecimiento de ingresos y ganancias sostenibles del grupo hasta el 2010 mediante la aplicación de tres estrategias indicadas en dicho documento , lo que sustentaría el uso del referido sistema SAP para toda la organización, según lo indicado por la recurrente.

⁹⁶ En virtud del "Contrato de Afiliada Autorizada" vigente desde el 1 de noviembre de 2002, de foja 1237.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Resoluciones de Multa N°

Que los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, según texto vigente antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, establecían que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributaria (numeral 1), o el declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que implicaran un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario (numeral 2).

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Ley N° 27335, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción correspondiente a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del aludido código era el 50% del tributo omitido y en el caso de la infracción tipificada por el numeral 2 de dicho artículo la sanción correspondía al 50% del saldo, crédito u otro similar determinado indebidamente, o 100% del monto devuelto indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que por otro lado, el numeral 1 del aludido artículo 178 del Código Tributario, modificado por el mencionado Decreto Legislativo N° 953, dispuso como infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo N° 953, la sanción aplicable a la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario era una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que la Resolución de Multa N° de fojas 2083 y 2084, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por el cual se giró la Resolución de Determinación N° cuyos reparos impugnados han sido analizados en esta instancia, manteniéndose unos y levantándose otro, y se ha dispuesto que se verifique las deducciones solicitadas por la recurrente; en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en el extremo de dicha sanción de multa a efecto que la Administración la reliquide teniendo en cuenta, a su vez, la reliquidación de la determinación del anoto tributo y ejercicio.

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 2113 a 2116, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y setiembre de 2003 contenida en las Resoluciones de Determinación N° las cuales han sido dejadas sin efecto por esta instancia, por lo que corresponde fallar en el mismo sentido y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto las citadas sanciones de multa.

Que a su vez, la Resolución de Multa N° de fojas 2111 y 2112, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2003 contenida en la Resolución de Determinación N° la cual ha sido mantenida por esta instancia, y siendo que dicha sanción asciende al 50% del tributo omitido, lo que se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar este extremo de la resolución apelada.



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

Que de otro lado, las Resoluciones de Multa N°

de fojas 2087 a 2090, 2095 a 2104, 2107 y 2108, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, considerando los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a julio, octubre y noviembre de 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

que han sido dejadas sin efecto por esta instancia, por lo que corresponde fallar en el mismo sentido y revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto las citadas sanciones de multa.

Que las Resoluciones de Multa N°

de fojas 2086, 2092, 2094 y 2106, fueron emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario, considerando los reparos al Impuesto General a las Ventas de febrero, agosto, setiembre y diciembre de 2003, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

cuya reliquidación se ha ordenado al haberse levantado algunos y otro mantenido, según lo expuesto en considerandos precedentes, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin de que la Administración efectúe la reliquidación de las anotadas sanciones de multas conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Que finalmente, en cuanto al extremo de la apelación en el que la recurrente solicita la devolución de pagos efectuados indebidamente, de foja 2610, corresponde en aplicación del artículo 223 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, darle trámite de solicitud no contenciosa de devolución, debiendo remitirse los actuados a la Administración en tal extremo a efecto que tramite el correspondiente procedimiento no contencioso, y de existir uno en trámite, que los actuados le sean anexados.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, según Constancia del Informe Oral N° de foja 2609.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

- 1. DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 27 de julio de 2010, en el extremo referido al reparo al Impuesto General a las Ventas por material no documentario, en cuanto al fundamento adicionado.
- 2. CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 27 de julio de 2010, en cuanto a la inadmisibilidad de la reclamación respecto de la Resolución de Determinación N° y Resolución de Multa N° el reparo al Impuesto General a las Ventas por crédito fiscal sin sustento; los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 por gastos de seguros sin sustento documentario en cuanto a los asientos contables, provisión por descuentos a clientes no sustentados (este último en cuanto al monto de S/ 201 313,00), provisión de cobranza dudosa no sustentada en cuanto al importe deducido vía declaración jurada (S/ 26 263,00), los Comprobantes de diario (por clientes distintos a y los Asientos de Diario y gastos sin sustento documentario (con excepción de los contenidos en las Facturas N°, gastos sustentados en documentos que no reúnen los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago (con excepción del gasto acreditado con la Nota de Débito N° por el monto de \$ 21 707,48), gastos de empresas vinculadas y reversión de cuentas de ingresos no sustentada; y el reparo al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de noviembre de 2003 por reversión de cuentas de ingresos no sustentada; y sanciones de multa vinculadas; y **REVOCARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.
- 3. DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N°

giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a julio, octubre y noviembre de 2003



Tribunal Fiscal

N° 05577-4-2021

y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y setiembre de 2003, así como las Resoluciones de Multa N°

4. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación en que se plantea dicha pretensión, conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator (e)
ILL/VT/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente