



Tribunal Fiscal

Nº 00708-11-2025

Que con Carta N° (foja 1565) y Requerimiento N° (fojas 677 y 678), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, señalando como elementos del tributo a fiscalizar el costo de ventas y los gastos, precisando que los aspectos contenidos en los elementos a fiscalizar eran todos los aspectos vinculados al costo de ventas, los gastos personales, de directores y gerentes, los gastos de servicios prestados por terceros, los gastos por tributos, los gastos financieros, los gastos administrativos y los gastos de ventas.

Que como resultado de dicho procedimiento se emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 1667 a 1710), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Resolución de Multa N° (fojas 1711 y 1712), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si dichos valores se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (foja 1708), y de la lectura del escrito de apelación presentado por la recurrente (fojas 1738 a 1752) se aprecia que únicamente se impugnaron los siguientes reparos (i) Deducción de drawback y gasto inherente a la renta gravada e inafecta, (ii) Precio unitario superior al precio de mercado y (iii) Reparo por falta de fehaciencia, por lo que se emitirá pronunciamiento al respecto.

(i) Deducción de drawback y gasto inherente a la renta gravada e inafecta.

Que según se aprecia en los Anexos N° 02 y 04.1 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1674 y 1708), la Administración formuló una adición a la renta neta imponible por S/ 71 754,00 correspondientes a gastos indebidamente deducidos por considerar que la contribuyente debió aplicar el procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debido a que obtuvo ingresos por concepto de drawback por el importe de S/ 278 929,00, los cuales a su vez debía deducir en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

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

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

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 661 y 662), se solicitó a la recurrente que comunique por escrito si aplicó el procedimiento de prorrata de gastos regulado en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta debido a que durante el ejercicio 2014 obtuvo ingresos gravados e inafectos.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 658), se dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado por la Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 00708-11-2025

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 606 a 608), se informó a la recurrente que debía efectuar el cálculo de prorrata de gastos como consecuencia de la obtención de ingresos por concepto de drawback por el importe de S/ 278 929,00, precisando que no era factible aplicar el método de imputación directa de gastos debido a que aquella no efectuó la discriminación correspondiente mediante la contabilización de sus gastos comunes.

Que con escrito de fecha 6 de octubre de 2015 (fojas 594 a 597), la recurrente señaló que dado que el ingreso obtenido por concepto de drawback se encontraba inafecto, el mismo debía ser deducido en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que además, indicó que el cálculo de prorrata efectuado por la Administración se basó en información de carácter general plasmada en su Estado de Ganancias y Pérdidas, sin analizar la verdadera naturaleza de sus gastos, los cuales comprenden erogaciones que sí se encontraban vinculadas de forma directa con la obtención de rentas gravadas, tales como los incurridos por concepto de gastos administrativos, gastos de ventas y gastos financieros.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 601 a 603), la Administración señaló que la recurrente debía deducir el importe de S/ 278 929,00, que corresponde a los ingresos obtenidos por concepto de drawback, los cuales no se encontraban afectos al Impuesto a la Renta.

Que asimismo acotó que los gastos incluidos dentro del procedimiento de prorrata tenían la naturaleza de gastos comunes a la obtención de rentas gravadas y no gravadas debido a que correspondían a erogaciones incurridas para realizar operaciones de exportación, las cuales a su vez permitían la obtención de los ingresos inafectos por concepto de drawback.

Que ahora bien, respecto a la deducción correspondiente al importe de S/ 278 929,00 por concepto de drawback no existe controversia entre la recurrente y la Administración, por lo que es menester confirmar dicho extremo de la resolución apelada.

Que siendo ello así, la materia controvertida se circunscribe a determinar si el reparo vinculado a la aplicación del procedimiento de prorrata de gastos se encuentra conforme a ley.

Que el artículo 82 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, señala que el drawback es el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción.

Que en la Resolución N° 03205-4-2005, este Tribunal estableció que los ingresos obtenidos producto del drawback no se encontraban afectos al Impuesto a la Renta, dado que no calzaban dentro del concepto de renta producto recogido por la legislación nacional, al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, ni derivaban de operaciones con terceros, entendidos como los obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y, por lo tanto, consienten en el nacimiento de obligaciones.

Que en las Resoluciones N° 05979-2-2004 y 01869-1-2006, entre otras, este Tribunal señaló que la figura jurídica de la "inafectación" debe ser entendida como aquella situación en la que no nace el hecho imponible y por ende no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador del tributo.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 17626-2-2013, ha señalado que, conforme con la Resolución N° 03205-4-2005, los ingresos obtenidos como producto de drawback se encontraban inafectos para el Impuesto a la Renta, por lo que resultaba correcto que sean considerados para la determinación del porcentaje a aplicar a los gastos comunes incurridos por el deudor tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 00708-11-2025

Que tal como lo señala la apelada y se aprecia de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada por la recurrente con Formulario 692 N° de 30 de marzo de 2015 (fojas 14 a 16), aquella percibió ingresos no gravados por concepto de drawback por S/ 278 929,00, declarando además la obtención de ventas netas por S/ 5 378 920,00.

Que en tal sentido, dado que los ingresos obtenidos como producto de drawback califican como inafectos al Impuesto a la Renta, al encontrarse acreditado que la recurrente obtuvo ingresos gravados y no gravados durante el ejercicio 2014, resultaba procedente que, sobre los gastos comunes a la obtención de dichas rentas, la Administración efectúe el cálculo de prorrata conforme a lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que siendo ello así, en primer lugar correspondía identificar con precisión cuáles eran los gastos comunes a la obtención de rentas gravadas y rentas no gravadas, a efectos de aplicar el procedimiento de prorrata correspondiente.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012, entre otras, que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad.

Que asimismo, las anotadas resoluciones refieren que cuando sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y no gravadas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas (método indirecto), siendo que los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio y son de aplicación cuando no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que en ese sentido, se advierte que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables incurridos por la recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos a fin de establecer qué gastos califican como destinados exclusivamente a rentas gravadas y cuáles se vinculan a la obtención de rentas no gravadas, y residualmente, respecto a los gastos que tienen la calidad de comunes, en los que no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que asimismo, cabe precisar, en cuanto a los gastos financieros, que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 21422-1-2011 y 10709-3-2013, entre otras, que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta² y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que como se aprecia en el Anexo N° 04.1 a la Resolución de Determinación N° (foja 1674), el área acotadora recurrió al método indirecto o del prorrateo para determinar la porción del gasto que correspondía deducir, es decir, consideró que no era posible la aplicación del método directo o proporcional, por lo que aplicó subsidiariamente el método indirecto y determinó el porcentaje de prorrata de 79.34%, al dividir el monto de rentas gravadas entre el total de rentas gravadas, rentas exoneradas y rentas inafectas.

Que de otro lado, determinó los gastos comunes de acuerdo con lo siguiente:

² De conformidad con dicha norma, son deducibles como gasto los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de estas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, estableciéndose además límites para su determinación.



Tribunal Fiscal

Nº 00708-11-2025

CONCEPTOS	IMPORTE S/
Gastos de Venta	245 620,00
Gastos de Administración	81 241,00
Gastos Financieros (con neteo de diferencia en cambio)	11 945,00
Gastos Financieros por diferencia de cambio	5 955,00
Gastos Diversos	0,00
Adiciones que afectaron a gastos	2 542,00
TOTAL GASTOS COMUNES	347 303,00

Que se advierte que la Administración ha calificado como “gastos comunes” los gastos administrativos y los gastos de ventas; sin embargo, de lo actuado no se advierte que haya explicado ni sustentado las razones por las que tales gastos también tendrían incidencia en la generación de las rentas exoneradas o inafectas, pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas o inafectas, o en todo caso, excluirlos de la categoría de “gastos comunes”, lo que no realizó³.

Que asimismo, respecto a los gastos financieros debe indicarse que en las Resoluciones N° 04721-4-2007 y 21422-1-2011, entre otras, se ha señalado que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 de su reglamento, por lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial citado, se aprecia que la Administración incluyó de manera indebida los gastos financieros a efectos de realizar el cálculo de la prorrata de gastos analizado en el caso materia de autos.

Que en consecuencia, no habiéndose acreditado que la Administración hubiese efectuado el cálculo de la prorrata de gastos conforme a ley, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse revocado el presente reparo, no resulta necesario emitir pronunciamiento sobre los demás alegatos formulados por la recurrente.

(ii) Precio unitario superior al precio de mercado.

Que sobre el particular, la Administración no discute que el proveedor I vendió mangos a la recurrente por S/ 483 674,00, pero desconoce tal deducción debido a que en las liquidaciones de compra emitidas para sustentar dicha operación se consignó un precio unitario superior al de mercado, el cual aduce que oscilaba entre S/ 4,50 y S/ 5,00.

Que tal como se advierte, si bien la Administración no desconoce la realización de las operaciones de compra de mango efectuadas a desconoce la deducción de dicho costo debido a que el precio consignado en las liquidaciones de compra no se encontraría a valor de mercado.

Que el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 28655, señala que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otra transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos de dicho impuesto, será el de mercado; agrega que 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 el numeral 1 del citado artículo 32, modificado por Decreto Legislativo N° 979, dispone que para efecto de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera valor de mercado para las existencias el que normalmente se obtiene en las operaciones onerosas que la empresa realiza con terceros; en su defecto, se considerará

³ Criterio aplicado por este Tribunal en la Resolución N° 02999-1-2019.