



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

EXPEDIENTE N° : 8992-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de julio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 3 de julio de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2012 y Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, y las Resoluciones de Multa N° , giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, con Carta N° y Requerimiento N° notificados el 28 de noviembre de 2014 (fojas 4815, 4816, 5269 y 5270), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012. Asimismo, mediante Carta N° , notificada el 26 de febrero de 2016 (foja 5269), comunicó a la recurrente que en el procedimiento de fiscalización en curso se fiscalizaría la aplicación de las normas de precios de transferencia, como resultado de lo cual emitieron los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° (fojas 7988 a 8195), por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por los siguientes reparos:

N°	Reparos	Importe
1	Reparo a los gastos registrados cuya información exhibida y/o proporcionada no sustenta fehacientemente los mismos: 1.1 Cuenta contable Servicios contratados - Marketing 1.2 Cuenta contable Pérdidas No Recibibles 1.3 Cuenta contable Promoción con Productos 1.4 Cuenta contable Promoción con Brindes 1.5 Cuenta contable Acciones entrenamiento	S/20 537 831,00
2	Reparo a gastos registrados en la cuenta * Pérdida por diferencia de cambio* cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos	S/280 493,00
3	Reparo a gastos registrados cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos: 3.1 Cuenta contable Indemnización 3.2 Cuenta contable Bono Aniversario	S/124 881,00
4	Reparo a los gastos por participación de utilidades de los trabajadores sin acreditar el medio de pago por S/13 676,00 y pagadas después del vencimiento de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta 2012 por S/40 964,00	S/54 730,00
5	Reparo a las deducciones incluídas en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta 2012, cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos: 5.1 Deducción por desmedros no sustentados 5.2 Vacaciones pagadas durante el ejercicio 5.3 Participación de utilidades 2010 - Pagadas antes de la presentación de la DJ 2012 5.4 Bono Colectivo 2012 5.5 Notas de Débito duplicadas en diciembre 2012	S/5 838 314,00
6	Reparos a los cargos de la cuenta contable de ingresos * Devolución de ventas* no sustentados	S/1 408 882,00
7	Reparo correspondiente a Precios de Transferencia por ajuste a valor de mercado de la importación de productos terminados a sus vinculadas	S/32 780 163,00
		S/61 025 294,00



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

- Resoluciones de Determinación N° por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 (fojas 7687 a 7738).
- Resolución de Determinación N° por Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2012, aplicada como consecuencia del reparo por aplicación de ajustes por precios de transferencia respecto de las operaciones de importación de productos terminados a sus vinculadas, al considerar que constituye distribución indirecta de utilidades (fojas 7834 a 7839).
- Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 7739 a 7762).

Que el 10 de agosto de 2018 la recurrente interpuso recursos de reclamación¹ contra los precitados valores (fojas 7638 a 7685, 7822 a 7832, 7853 a 7868 y 7890 a 7987), los cuales fueron acumulados y declarados infundados mediante la resolución apelada (fojas 11425 a 11454), contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación (fojas 11464 a 11629), presentando escritos ampliatorios el 27 de junio y 27 de noviembre de 2019, 3 de julio de 2020, 9 de junio y 30 de julio de 2021 (fojas 11672 a 11678, 11688 a 11699, 11700 a 11717 y 11769 a 11785).

Que en tal sentido, procede emitir pronunciamiento sobre la impugnación presentada, previamente a los temas de fondo corresponde pronunciarse sobre las nulidades planteadas por la recurrente.

NULIDAD

Que la recurrente considera que la resolución de determinación es nula por haber omitido valorar la totalidad de descargos y medios probatorios que presentó durante la fiscalización; en concreto, los presentados vencido el plazo que le fue otorgado en el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, toda vez que al momento de su presentación aún no había concluido la fiscalización con la emisión de la resolución de determinación.

Que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14610-8-2013, en la que se habría señalado que así como la Administración puede requerir información o documentación para completar lo solicitado dentro de la fiscalización incluso con posterioridad al cierre del requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, también resulta exigible que evalúe la totalidad de la documentación presentada dentro del procedimiento de fiscalización, esto es, antes de la notificación de la resolución de determinación. En la misma línea, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11021-1-2016.

Que sostiene que la resolución apelada incurre en vicio de nulidad por omitir valorar los escritos y medios probatorios presentados vencido el plazo otorgado en el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, pero antes de la notificación de la resolución de determinación.

Que indica que se sustenta en la lectura conjunta de los artículos 75 y 141 del Código Tributario, ya que si bien el primero de ellos está referido a la imposibilidad del área de auditoría de evaluar las pruebas presentadas con posterioridad al vencimiento del plazo previsto en el requerimiento emitido bajo dicho artículo, esta limitación no alcanzaría al área de reclamos en la medida que aquellas pruebas se hubiesen presentado antes de la emisión y notificación de la resolución de determinación, debido a que el artículo 141 del Código Tributario limita la admisión de pruebas presentadas en instancia de reclamación siempre que estas no hayan sido presentadas durante la fiscalización. De ese modo, siendo que la fiscalización concluye con una resolución de determinación, corresponde que en instancia de reclamación se evalúen las pruebas presentadas hasta la emisión del valor, lo que no ocurrió en el presente caso.

Que agrega que la información y documentación presentada vencido el plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y no merituada en fiscalización, estaba relacionada a registros contables, análisis de asientos contables, estados de cuenta que entregó a la Administración dentro de la fiscalización en respuesta al Requerimiento N° , notificado el 28 de noviembre de 2014, por lo que no resulta aplicable el artículo 141 del Código Tributario.

¹ Signados con Expedientes N°

(fojas 7685, 7832, 7868 y 7987).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que refiere que corresponde admitir y merituar los informes u opiniones especializadas vinculadas a la aplicación de normas de precios de transferencia, toda vez que no califican como medios probatorios sino como documentos que contienen el criterio de un perito especializado y, por tanto, no están sujetos a la limitación probatoria de los artículos 75 y 141 del Código Tributario, no siendo correcto que la resolución apelada los haya considerado prueba extemporánea por haberse presentado vencido el plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario. Cita la Resolución N° 17004-8-2010.

Que señala que dejar de valorar pruebas en instancia de reclamación amparándose en el artículo 141 del Código Tributario, vulnera el principio de impulso de oficio y verdad material. Invoca la sentencia de segunda instancia, emitida por la Sexta Sala Contencioso Administrativa con Sub Especialidad en Materia Tributaria y Aduanera, recaída en el Expediente N° 11341-2014.

Que al respecto, según el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° “, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa. Agrega que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Que el artículo 75 del citado código dispone que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. Adicionalmente, señala que previamente a su emisión, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Que el último párrafo del indicado artículo dispone expresamente lo siguiente: *«En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación»* (subrayado agregado).

Que de acuerdo con el artículo 141 del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421², 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 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 ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

Que conforme con el artículo 148 del mismo Código 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

² Publicado el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

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.

Que según el artículo 76 del mismo código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

- Documentación no valorada durante la fiscalización

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 5208 a 5216), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente sus conclusiones respecto de las observaciones formuladas durante la fiscalización llevada a cabo respecto del Impuesto a la Renta de tercera categoría de enero a diciembre de 2012, indicando que el 20 de abril de 2018 podía presentar sus descargos así como los documentos que los sustenten y que, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del aludido artículo 75, la documentación que se presentara luego del vencimiento del plazo señalado no sería merituada en el procedimiento de fiscalización (foja 5216).

Que en el Resultado del Requerimiento N° , notificado el 28 de mayo de 2018 (fojas 5005 a 5183) la Administración dejó constancia, entre otros, de los escritos y documentos presentados hasta el 20 de abril de 2018, esto es, al vencimiento del plazo otorgado.

Que en el expediente obran los escritos presentados el 22 y 31 de mayo, 5, 6, 7 y 13 de junio de 2018, signados con Expedientes N°

y , los que contienen descargos y diversos documentos relacionados a las observaciones formuladas por la Administración (fojas 5253 a 5266, 5448 a 5620 a 7602 y 10442 a 11316).

Que de acuerdo con lo señalado en la Resolución N° 00088-1-2021, de las normas glosadas se desprende que la comunicación al administrado de las conclusiones de la Administración respecto de la fiscalización en curso al amparo del artículo 75 del Código Tributario, de manera previa a la culminación de este procedimiento, esto es, antes de la respectiva emisión de la resolución de determinación, es una discrecionalidad de la Administración que responde a la complejidad del caso concreto; sin embargo, de emitir tal requerimiento, su actuación queda sujeta a las condiciones ahí establecidas, como son el plazo mínimo que debe otorgar al administrado para que presente sus descargos por escrito y debidamente sustentados (3 días hábiles) y la no evaluación de la documentación que el administrado presente luego de transcurrido el mencionado plazo.

Que la incorporación de la aludida documentación (presentada luego del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario) en las cuestiones controvertidas por el administrado en la etapa de reclamación del procedimiento contencioso tributario que eventualmente decida entablar, dependerá de que, al presentarlas en aquella instancia, acredite encontrarse en alguno de los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del Código Tributario, antes glosado.

Que bajo esa lectura se desprende que si bien el diseño normativo antes descrito prevé un límite temporal para la actuación probatoria del administrado durante el procedimiento de fiscalización en el que se haya efectuado la comunicación a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, no es menos cierto que también ha previsto, de manera excepcional, la incorporación al procedimiento contencioso tributario de aquellos medios probatorios que habiendo sido requeridos por la Administración durante el proceso de fiscalización, no fueron presentados y/o exhibidos en este, pero sí en el recurso de reclamación.

Que en el caso concreto se advierte que los escritos y documentos indicados por la recurrente fueron presentados vencido el plazo otorgado en el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, por lo que no correspondía que fuesen incorporados en la evaluación



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

realizada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, conforme con el último párrafo del citado artículo, habiéndose recogido similar criterio en las Resoluciones N° 04517-8-2017 y 07684-1-2019.

Que en tal sentido, la actuación de la Administración se encuentra arreglada a ley, por tanto, al carecer de mérito la nulidad invocada en este extremo, corresponde desestimarla.

- Medios probatorios no admitidos en reclamación

Que en cuanto a la pretensión de nulidad de la resolución apelada, por no admitir y merituar en etapa de reclamación los escritos y documentos presentados durante la fiscalización luego del 20 de abril de 2018, fecha en que venció el plazo otorgado en el Requerimiento N° (fojas 5208 a 5216), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, cabe señalar que el artículo 141 del Código Tributario es de aplicación cuando se presentan medios probatorios en instancia de reclamación³ y, la admisión de medios probatorios en etapa de reclamación está sujeta a que la parte recurrente acredite encontrarse en alguno de los supuestos de excepción señalados en tal artículo, esto es, que su no presentación durante la fiscalización se hubiese producido por causa no imputable al contribuyente o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a tales medios probatorios o presente carta fianza por dicho importe, lo que no ocurrió en el presente caso, por lo que corresponde desestimar la pretensión de nulidad en este extremo.

Que acerca de las resoluciones invocadas por la recurrente, corresponde indicar que aquel criterio⁴, se refiere a casos en los cuales una vez proporcionada la documentación inclusive a consecuencia del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puede requerir nueva documentación o información de considerarlo necesario, pero de modo alguno llega a afirmar que una vez cerrado el requerimiento del artículo 75 del aludido código, la Administración se encuentre obligada a evaluar la documentación presentada posteriormente sobre las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización y señaladas en el aludido requerimiento emitido sobre la base del artículo antes indicado⁵, por lo que no resulta atendible lo argumentado por la recurrente al respecto.

Que respecto a lo alegado por el administrado en el sentido que la información y documentación que presentó vencido el plazo otorgado en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario y no meritados en fiscalización, no le resulta aplicable el artículo 141 del Código Tributario debido a que estaban relacionados a registros contables, análisis de asientos contables, estados de cuenta que entregó a la Administración dentro de la fiscalización en respuesta al Requerimiento N° , notificado el 28 de noviembre de 2014, cabe señalar que el hecho que tales documentos y descargos estén relacionados a documentos presentados en respuesta a requerimientos previos, dentro del procedimiento de fiscalización, no implica que deban ser admitidos vencido el plazo previsto en el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, ni que en todos los casos deban ser admitidos en instancia de reclamación, ya que de acuerdo a lo indicado en párrafos previos, su admisión en fiscalización depende que hayan sido presentados dentro del plazo indicado en el referido requerimiento, mientras que su admisión en instancia de reclamación depende de que el contribuyente acredite encontrarse en alguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 141 del Código Tributario.

- Medios probatorios afianzados en apelación

Que sin perjuicio de lo expuesto, en la presente instancia de apelación la recurrente presentó la Carta Fianza emitida por el a favor de la Administración, en referencia a la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°

³ Criterio similar se ha expuesto en las Resoluciones N° 08886-2-2017 y 07184-5-2020.

⁴ La recurrente alude a la Resolución N° 14610-8-2013, que indicó lo siguiente: «Que reiteradas resoluciones de este Tribunal, como es el caso de las Resoluciones N° 01801-5-2009 y 09725-5-2004, han dejado establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización, incluso con posterioridad al cierre del requerimiento emitido en virtud del citado artículo 75° del Código Tributario, como ocurrió en el caso a que se refirió la Resolución N° 2102-4-2010, entre otras».

⁵ Tal como se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01610-8-2019 y 04711-4-2020.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

, con excepción del reparo y multa vinculada al reparo por "notas de crédito / devolución no sustentada", sustituida sucesivamente, con último vencimiento hasta el 9 de julio de 2025 por S/65 131 443,00 (fojas 11749, 11750, 11841, 11842 y 11861). En tal sentido, estando a lo señalado en el artículo 148 del Código Tributario, en esta instancia corresponde merituar los medios probatorios presentados extemporáneamente, lo cual se efectuará a continuación al evaluar cada reparo.

- Informes u opiniones especializadas

Que la recurrente señala que corresponde admitir y merituar los informes u opiniones especializadas vinculadas a la aplicación de normas de precios de transferencia, solicitando se declare la nulidad de la resolución apelada por tal omisión.

Que según el artículo 103 del citado Texto Único Ordenado del Código Tributario, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el artículo 129 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto por el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del aludido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, señala que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispone la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que según el numeral 2 del artículo 109 del citado código, los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior. Agrega el último párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, que los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial y que la nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que obra en autos el informe "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por [redacted] respecto del Ejercicio Fiscal 2012 junio 2018", presentado el 6 de junio de 2018 (fojas 11266 a 11313). De su revisión se aprecia que contiene argumentos y opiniones técnicas vinculadas al reparo por aplicación de normas de precios de transferencia, argumentos y opiniones sobre los que correspondía emitir pronunciamiento en etapa de reclamación por exponer argumentos que sustentan la posición de la recurrente con relación al referido reparo, sin embargo, en la resolución apelada no se emitió pronunciamiento.

Que en ese sentido, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en el extremo en que omitió absolver tal aspecto y en virtud del último párrafo del artículo 150 del anotado código, según el cual, cuando este Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados, corresponde emitir pronunciamiento sobre aquel extremo en la presente resolución, lo que se efectuará al analizarse el reparo sobre precios de transferencia.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. Reparos a los gastos registrados cuya información exhibida y/o proporcionada no sustenta fehacientemente los mismos por S/20 537 831,00

Que el presente reparo formulado por la Administración comprende los siguientes subreparos: 1.1. Reparos del gasto registrado en la Cuenta Contable [redacted] Servicios Contratados – Marketing, 1.2. Reparos del



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

gasto registrado en la Cuenta Contable Pérdidas No Recibibles, 1.3. Reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable Promoción con Productos, 1.4. Reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable Promoción con Brindes y, 1.5. Reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable Acciones Entrenamiento.

1.1. Cuenta Contable Servicios Contratados – Marketing por S/14 999 819,47

Que la recurrente sostiene que los servicios prestados por empresa vinculada que radica en Argentina, cumplen con el principio de causalidad toda vez que tienen como finalidad el mantenimiento de la fuente productora de renta y la generación de rentas gravadas, conforme lo dispone el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y, por ende, son deducibles para efectos de la determinación de dicho impuesto. Citando para sustentar su dicho el criterio expuesto en las Resoluciones N° 00710-2-99, 00753-3-99, 01275-5-2004 y 04807-1-2006.

Que indica que cumplió con acreditar razonablemente la fehaciencia de los servicios diversos de soporte administrativo y comercial que fueron observados, lo que puede ser corroborado de la revisión en conjunto y bajo un análisis lógico, de los medios de prueba ofrecidos en el procedimiento de fiscalización, precisando que los correos no pueden excluirse como medios de prueba por el solo hecho de tratarse de copias simples, tal y como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11329-3-2016.

Que arguye que la Administración no efectuó una evaluación conjunta y razonada de los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización, sino una evaluación individual o aislada, sin relacionarlas unas con las otras, ni enmarcarlas dentro de un análisis lógico y de actuación razonable, desconociendo la fehaciencia de dichos servicios utilizando una argumentación inmotivada o fundamentación vacía que reincide en declarar a tales servicios como no fehacientes, obviando que existe cuantiosa documentación que acredita razonablemente la fehaciencia de los servicios observados, agregando que, si se pretendía desconocer servicios prestados y sustentados, al menos se debía acreditar que otro tercero lo ha ejecutado, lo que no ha sucedido.

Que mediante escrito ampliatorio de 27 de noviembre de 2019, reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación, agregando que al desconocerse el gasto bajo examen, el que resulta indispensable para la operatividad de su empresa, en rigor la Administración ha realizado la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta aunque sin aplicar alguna de las causales y métodos establecidos legalmente para ello, por lo que su actuación no se encuentra arreglada a ley. En su escrito de alegatos reitera sus argumentos de defensa.

Que la Administración señala que reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing, debido a que la documentación proporcionada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no acreditó fehacientemente dicho gasto contabilizado.

Que de acuerdo con los motivos determinantes del reparo contenidos en el punto 1 del Anexo N° 1.4 a la resolución de determinación impugnada (fojas 8137 a 8189), la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/14 999 819,47, porque la documentación presentada por la recurrente no sustentó fehacientemente el mismo, de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 4940 y 4941) se requirió a la recurrente respecto de la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing cuyo importe total registrado en su Libro Diario al 31 de diciembre de 2012 ascendía a S/14 999 819,47, indicar por escrito la naturaleza del gasto registrado en dicha cuenta contable, además de su sustentación documentaria que acredite su fehaciencia, evidenciando si es necesario en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la misma; debiendo exhibir los comprobantes de pago, asiento de registro contable, contratos y sus adendas, informes, medios de pago, estados de cuenta bancarios, comunicación comercial, presupuestos, trabajos realizados, actas u otros, órdenes de servicio o de compra, acciones de cobranza, y toda documentación que evidencie la naturaleza del gasto, así como la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 22 de agosto de 2016 (fojas 4875 a 4929) manifestando que el gasto registrado en la Cuenta Contable [redacted] fue proveído por [redacted], sobre la base del contrato suscrito, el cual fue fundamental para el crecimiento de su compañía y se encuentra acorde a la estrategia corporativa de Natura, que en el año 2010 inicio un programa de mejora de eficiencia poniendo en funcionamiento un Centro de Servicios Intercompanies (CSI) ubicado en Argentina, para la prestación de una serie de servicios, siendo que dicho CSI permite generar economías de escala en las contrataciones, estandarización de servicios y traspaso rápido de prácticas exitosas entre los distintos países de la región.

Que en el numeral 2.1 del acápite 2 del punto 1 del Anexo N° 01 al resultado del requerimiento (fojas 4863 a 4869), la Administración dejó constancia del escrito presentado y concluyó que la información y documentación presentada no sustentaba fehacientemente el gasto registrado en la Cuenta Contable [redacted], primero porque solicitó a la recurrente sustentar el importe total consignado en dicha cuenta contable que ascendía a S/14 999 819,47, sin embargo, los comprobantes de pago emitidos por [redacted] (Argentina) que según la recurrente justificarían dicho gasto únicamente ascendían a S/14 889 228,11, existiendo una diferencia de S/110 591,36 (S/14 999 819,47 – S/14 889 228,11), respecto de la cual no presentó documentación adicional a excepción del asiento contable presentado según su Libro Diario, añadiendo que si bien se presentó la Factura de Exportación, Compr. N° [redacted] por \$10 889,87, dicho documento no fue ubicado en el Libro Diario ni en el Registro de Compras proporcionado.

Que la Administración también dejó constancia que por el importe restante de S/14 889 228,11, no acreditó que [redacted] (Argentina) hubiese brindado el servicio que dio origen al gasto registrado en la Cuenta Contable [redacted] – Servicios Contratados – Marketing, en mérito al acuerdo de prestación de servicios, por cuanto de la información y documentación presentada no se acreditaba de forma suficiente su realización, más aún si parte de dicha documentación correspondía a reportes internos y/o reuniones de trabajo y/o coordinaciones del [redacted], así como de otras empresas.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° [redacted] (fojas 10331 a 10339), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente que, de considerarlo pertinente, presente sus descargos a la observación materia de análisis, adjuntando la documentación pertinente.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 20 de abril de 2018 (fojas 5184 a 5206) señalando que cumplió con acreditar la efectiva prestación de los servicios diversos de soporte administrativo y comercial brindados por su vinculada [redacted], efectuados desde la unidad regional ubicada en Argentina, más aún si existe la obligación de la Administración de valorar en forma conjunta y ponderada los medios probatorios que han sido presentados durante el procedimiento de fiscalización, siendo que los correos no pueden excluirse como medios de prueba por el solo hecho de tratarse de copias simples, tal y como se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11329-3-2016.

Que en el acápite 1.1 del punto 1 del Anexo N° 01 al resultado del requerimiento (fojas 10287 a 10328), la Administración dio cuenta del escrito presentado y repara el gasto registrado en la Cuenta Contable [redacted] – Servicios Contratados – Marketing por S/14 999 819,47, pues de la documentación exhibida y/o proporcionada, analizada en forma conjunta, no sustentó fehacientemente dicho gasto contabilizado, más aún si parte de dicha documentación correspondía a ejercicios distintos al ejercicio fiscalizado, asimismo, no se sustentó detalladamente cuales fueron los servicios prestados por [redacted] (Argentina) con el fin de poder corroborar la variación en el importe de lo facturado cada trimestre.

Que con escrito de 22 de mayo de 2018 (foja 5265), la recurrente adjuntó documentación adicional a efecto de sustentar sus afirmaciones.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que las Resoluciones N° 57-3-2000, 120-5-2002, 1218-5-2002, 1807-4-2004 y 1923-4-2004, establecen



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de estas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.

Que en las Resoluciones N° 120-5-2002 y 3708-1-2004, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro contable.

Que de conformidad con los numerales 173.1 y 173.2 del artículo 173 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en dicha ley, y corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

Que por su parte, el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que las Resoluciones N° 01276-5-2010 y 04968-1-2010, señalan que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Que la materia en controversia consiste en determinar si el gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/14 999 819,47, se encuentra acreditado.

Que según el Comprobante de Información Registrada, la recurrente tiene como actividad principal la venta minorista de productos farmacéuticos y artículos de tocador, y como actividad económica secundaria la venta mayorista de otros productos (foja 10149).

Que la recurrente señala que el gasto observado corresponde a diversos servicios de soporte administrativo y comercial prestados por su vinculada (Argentina), y como sustento presentó:

- Facturas de Exportación, Compr. N° y (fojas 397, 400/vuelta, 399/anverso y 401/anverso), por \$807 947,87, \$1 242 064,51, \$1 317 154,80 y \$2 373 973,73, emitidas el 31 de marzo, 30 de junio, 28 de setiembre y 30 de noviembre de 2012, respectivamente, por por servicios de soporte administrativo y de marketing prestados desde Argentina durante los distintos trimestres del año 2012.
- Voucher Contable (fojas 398/anverso, 401/vuelta y 402/anverso) del registro de los citados comprobantes, cuyas fecha de registro son 29 de abril y 20 de diciembre de 2012⁶, así como 24 de mayo de 2013.
- Constancias de transferencias a bancos del exterior con operaciones N° y (fojas 398/vuelta y 402/vuelta) y solicitud de transferencia al exterior de 20 de diciembre de 2012 (foja 400/anverso).
- Carta de propuesta de 22 de marzo de 2011 (fojas 404 a 419) celebrada entre la recurrente y (Argentina) en la cual se establece que la segunda brindará a la primera por un precio que se percibirá en forma trimestral, los servicios de soporte en el área administrativa y comercial, incluidos pero no limitados, a servicios contables, fiscales, de auditoría, planeamiento económico, recursos humanos, cuentas a pagar, tesorería, de tecnología de información, administración de datos, procedimiento de información y coordinación de ventas, siendo obligación de (Argentina) remitir a la recurrente una factura por el total de los servicios prestados por cada trimestre.

⁶ El voucher contable registrado en tal fecha contiene adicionalmente a la Factura de Exportación, Compr. N° (foja 399/vuelta), la cual indica que fue emitida el 20 de noviembre de 2012, por a la recurrente, por mercadería de origen Brasil, nueva, sin uso, de primera calidad y sin defectos, la cual no es materia de observación.



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

- Carta de aceptación de 21 de abril de 2011 (foja 403), donde se detalla que es la carta de aceptación de la propuesta de servicios suscrita el 22 de marzo de 2011.
- Nómina de personal de (Argentina) que contiene los rubros "Apellido", "Nombre" y "Sector" (foja 377).
- Documento denominado "Operaciones Internacionales (OI's) - Oficina Regional – Book de gestión – año 2012 - Perú" (fojas 388 a 396) que detalla, entre otros, la importancia la oficina regional de Natura con sede en Argentina para mejorar la eficiencia operacional y las estrategias de marketing en países de América Latina, entre ellos, Perú, describe su organización y estructura, define su objetivo general y específico en cada área de su gestión, tales como el desarrollo y sustentabilidad, finanzas, operaciones y logística, gestión comercial, unidades de negocio, comunicación y marketing, así como tecnología digital, y señala las principales actividades por cada área de gestión así como sus resultados en 2012.
- Información en disco compacto proporcionado en respuesta al Requerimiento N° (fojas 378 a 387, 2095 a 2499 y 2501 a 2977)⁷, que contiene archivos en versión Word, Excel, Acrobat Reader, Power Point y Outlook.

Entre dichos archivos se encuentran los siguientes:

- Documento que contiene los rubros "Área", "Sub-Área", "Proyecto o Actividades frecuentes", "Cod" y "Concepto/entregable" (foja 378) que se encuentra relacionado a los servicios brindados por (Argentina).
- Correos electrónicos de enviados el 30 de marzo de 2012 que contienen un acta de la RMU 2012 y hacen alusión a la ruta de una presentación (fojas 2179, 2180 y 2189).
- Correos electrónicos de enviados el 11 de abril de 2012 que contienen un acta del Planeamiento Integrado Ciclo 13/2012 (fojas 2198, 2199 y 2203).
- Correo electrónico de enviado el 12 de noviembre de 2012 que contiene una presentación elaborada por dicha persona sobre tarjetas para navidad para que pueda ser enviada vía email a proveedores, GV y/o GR (fojas 2372 a 2374).
- Correo electrónico de enviado el 28 de setiembre de 2012 que contiene una presentación sobre un folleto de captación para ser consultora (fojas 2440 y 2441).
- Correo electrónico de enviado el 14 de diciembre de 2012 que comunica tener los costos para los marcos simbólicos que entregarían en LATAM en el año 2013 (fojas 2445 a 2447).
- Correo electrónico de enviado el 9 de diciembre de 2012 que contiene presentaciones sobre gestión de inventivos entre las cuales se encuentran campañas, promociones y reconocimientos (fojas 2448 a 2455).
- Correo electrónico de enviado el 31 de agosto de 2012 que contiene presentaciones sobre el comité de canal entre las cuales se encuentran los resultados del ciclo 10 y las herramientas PL Ventas (fojas 2456 a 2464).
- Correo electrónico de enviado el 18 de setiembre de 2012 comunicando la disponibilidad de los materiales gráficos para la convención 2012 y los loops de convención, y hacen alusión a la ruta de una carpeta compartida (foja 2465).
- Correo electrónico de enviado el 13 de diciembre de 2012 que contiene un acta de comité del canal 2012 sobre regla destaques (fojas 2467 y 2468).
- Correo electrónico de de 5 de setiembre de 2012 que contiene un acta MKT de relacionamiento 2012 y da la bienvenida a nuevo personal, entre ellos, de Perú (fojas 2472 a 2474).
- Correo electrónico de enviado el 28 de junio de 2012 que contiene una presentación con el detalle de la agencia ' ' cuyo objetivo es el promover el desarrollo de habilidades de liderazgo de los gerentes y directores regionales de ventas, entre ellos, Perú (fojas 2475 a 2478).
- Correo electrónico de enviado el 10 de setiembre de 2012 que contiene una presentación sobre la evolución de curvas MDG para Perú (fojas 2539 a 2542).

⁷ Conforme a los índices (fojas 500, 2500 y 3000).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

- Correos electrónicos de [redacted] enviados el 9 de noviembre y 4 de diciembre de 2012 que informan los resultados del cumplimiento de facturación de la región, entre ellos, Perú (fojas 2572 a 2581).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 4 de diciembre de 2012 que informa la productividad por tiempo de actividad en la región, entre ellos, Perú (fojas 2582 y 2583).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 16 de octubre de 2012 que informa la gestión comercial en la región, entre ellos, Perú (fojas 2584 y 2585).
 - Correo electrónico de [redacted] de 21 de agosto de 2012 dirigido a gerentes y coordinadores de Perú comunicándoles que como parte de su Plan Estratégico de Entrenamiento para el año 2012, están lanzando el proyecto "Gestión/Modelo por Competencias para la FV" (fojas 2605 a 2612).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 15 de marzo de 2012 que contiene un acta GG sustentabilidad 2012 y el cual detalla entre sus temas propuestos a los comentarios sobre los resultados de Perú (fojas 2705 a 2707).
 - Correos electrónicos de [redacted] enviados el 20 de enero de 2012 que comunica la culminación de la evaluación de procesos en Perú (fojas 2735 y 2736).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 13 de febrero de 2012 que contiene una presentación sobre la nueva guía de ejecución de consultoría (fojas 2795 a 2798).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 15 de marzo de 2012 que informa las proyecciones de share 2012 de mercado con las categorías de [redacted], entre ellos, Perú (fojas 2878 a 2880).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 26 de junio de 2012 que contiene una presentación sobre la tapa de consultoría para el lanzamiento de UNA Top 5 (fojas 2896 y 2897).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 3 de julio de 2012 que contiene una presentación sobre el lanzamiento de " [redacted] " – Ciclo 12/2012 (fojas 2908 y 2909).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 26 de octubre de 2012 que comparte link, entre otros, sobre tapas de revistas de Perú, boards de publicidad e internet y tarjetas con participantes y submarcas (foja 2913).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 28 de setiembre de 2012 que contiene, entre otros, una presentación sobre las campañas de Perú en el mes de agosto de 2012 (fojas 2920 a 2928).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 21 de setiembre de 2012 que contiene, entre otros, los ajuste a la facturación del mes de setiembre de 2012 para Perú (fojas 2929 y 2930).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 6 de diciembre de 2012 sobre ajustes al centro de costos de Perú, entre otros (fojas 2943 a 2946).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 20 de diciembre de 2012 sobre ajustes al centro de costos de Perú, entre otros (fojas 2952 a 2953).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 19 de abril de 2012 que detalla los principales puntos abordados en la minuta de presentación de plan de medios, entre otros, sobre la continuidad en el año para Perú con el objetivo de construcción de awareness prolongada (foja 2974).
- Información en disco compacto proporcionado en respuesta al Requerimiento N° [redacted] (fojas 2978 a 2999, 3001 a 3499, 3501 a 3999, 4001 a 4499 y 4501 a 4682)⁸, que contiene archivos en versión Word, Excel, Acrobat Reader, Power Point y Outlook.

Entre dichos archivos se encuentran los siguientes:

- Correo electrónico de [redacted] enviado el 16 de noviembre de 2012 que comparte el reporte de medios digitales OI' de octubre de 2012 que contiene, entre otros, la presencia en redes sociales de la marca en Perú (fojas 3560 a 3563).
- Correo electrónico de [redacted] enviado el 22 de junio de 2012 sobre la propuesta de indicadores del OV (disponibles, actividad y productividad) para Perú (fojas 3867 y 3868).
- Correo electrónico de [redacted] enviado el 12 de octubre de 2012 que contiene una presentación, entre otros, sobre los indicadores PI ventas de Perú (fojas 3878 a 3885).
- Correos electrónicos de [redacted] enviados el 13 y 14 de febrero de 2012 que contienen una presentación sobre la campaña [redacted] (fojas 3916 a 3920).

⁸ Conforme a los índices (fojas 3000, 3500, 4000, 4500 y 5000).



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

- Correo electrónico de [redacted] enviado el 5 de julio de 2012 que comunica los resultados PI mercadológico en Perú 201207 (foja 4033).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 14 de setiembre de 2012 que contiene una presentación, entre otros, sobre los indicadores para la sustentabilidad en Perú (fojas 4227 y 4228).
 - Correo electrónico para una reunión sobre la sustentabilidad en modelo CNO / VSF organizado por [redacted] para el día 27 de setiembre de 2012 (foja 4263).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 9 de octubre de 2012 para coordinar sobre VSF en Perú (foja 4267).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 9 de octubre de 2012 sobre el Acta GG Sistemas de Gestión en el que se discutió, entre otros, las iniciativas de Perú (foja 4321).
 - Correo electrónico de [redacted] de 27 de julio de 2012 que contiene un reporte elaborado por dicha persona sobre la implementación de [redacted] en Perú y señala una fecha de lanzamiento a gestores y colaboradores, así como una fecha de entrenamiento a emisores de documentos (fojas 4330 a 4332).
 - Correo electrónico de [redacted] enviado el 29 de agosto de 2012 que contiene un detalle del presupuesto de publicidad a agosto de 2012 y proyectado a diciembre de 2012 en Perú (fojas 4444 y 4445).
- Informe de los servicios prestados durante los distintos trimestres del año 2012 que detalla los servicios prestados por trimestre, las personas que intervinieron, en que consistió cada servicio y sus entregables, así como el monto y precio final de los mismos (fojas 5253 a 5264).

Que de la documentación que obra en el expediente se advierte que durante la fiscalización la recurrente presentó diversos documentos con la finalidad de sustentar que el gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/14 999 819,47 correspondía a los servicios diversos de soporte administrativo y comercial brindados por su vinculada [redacted] (Argentina), en mérito al acuerdo de prestación de servicios, sin embargo, los comprobantes de pago emitidos por [redacted] (Argentina) presentados por la recurrente únicamente ascendían a S/14 889 228,11, existiendo una diferencia de S/110 591,36 (S/14 999 819,47 – S/14 889 228,11), respecto de la cual no presentó documentación adicional a excepción del asiento contable presentado según su Libro Diario⁹.

Que de lo actuado se aprecia que al formular el reparo la Administración consideró que la documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización no acreditó fehacientemente el gasto contabilizado.

Que sin embargo, la documentación presentada respecto a los servicios brindados por su vinculada [redacted] (Argentina), tanto de la carta de propuesta y de aceptación, así como de las Facturas de Exportación, Compr. Nº [redacted] y [redacted], emitidas por [redacted] (Argentina), y el informe de los servicios prestados durante los distintos trimestres del año 2012, permite corroborar que el importe total por dichos servicios únicamente ascendió a S/14 889 228,11, el cual coincide con parte del importe reparado ascendente a S/14 999 819,47; y permite conocer los servicios prestados por trimestre, las personas que intervinieron, en que consistió cada servicio y sus entregables, así como el monto y precio final de los mismos.

Que adicionalmente, de la diversa documentación contenida en los discos compactos proporcionados por la recurrente en respuesta a los Requerimientos Nº [redacted] y [redacted], tales como los correos electrónicos y presentaciones en Power Point, que han sido detallados en los considerandos anteriores, no sólo dan cuenta acuerdos y coordinaciones internas o de eventos o programas a realizar fueron brindados por la nómina de trabajadores de [redacted] (Argentina) durante los distintos trimestres del año 2012¹⁰, sino que además permiten verificar su vinculación con el servicio de soporte administrativo y comercial que se hace alusión en la carta de propuesta y de aceptación, así como en el informe de los servicios prestados antes aludido, lo que permite establecer la trazabilidad de los servicios prestados, así como corroborar su efectiva realización¹¹.

⁹ Según consta en los resultados de los Requerimientos Nº [redacted] y [redacted] y no controvierte la recurrente.

¹⁰ En efecto los emisores de los correos electrónicos antes detallados figuran en la nómina de trabajadores de [redacted] (Argentina) que fue presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización.

¹¹ Las coordinaciones y/o sus entregables fueron realizados y/o enviados a trabajadores de la recurrente, por ejemplo, a [redacted]



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que todo ello, valorado de forma conjunta, acredita en grado suficiente la fehaciencia del gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/14 889 228,11, por lo que se concluye que el reparo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al importe restante del gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing, esto es, S/110 591,36, se verifica que la recurrente no presentó documentación alguna que acredite la fehaciencia de dicho gasto contabilizado, con el respectivo comprobante de pago que justifique la prestación de un servicio adicional a los que dieron origen a las Facturas de Exportación, Compr. N° y y demás documentación que acredite su efectiva realización, pese a haber sido requerida en diversas oportunidades durante el procedimiento de fiscalización, no siendo suficiente que durante el año 2012 la recurrente y (Argentina) hayan celebrado un acuerdo de prestación de servicios, ya que conforme a lo términos de dicho acuerdo, por el total de los servicios prestados por cada trimestre a la recurrente se debía emitir la factura respectiva para el debido control.

Que en tal sentido, no habiendo presentado sustento documentario que acredite la fehaciencia del importe restante del gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/110 591,36, corresponde mantener este extremo del reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo únicamente por dicho monto.

Que en cuanto a lo alegado respecto a que los servicios prestados por (Argentina) son causales, cabe destacar que el reparo no se sustenta en la falta de causalidad o vinculación con la generación de la renta gravada, sino en que la recurrente no acreditó que los servicios se hubieran prestado, por lo que no es atendible lo alegado ni resultan pertinentes las resoluciones citadas que establecen conceptos y análisis de causalidad, que no guardan relación con la materia controvertida en autos.

Que asimismo, si bien la recurrente sostiene que ha presentado diversa documentación que acredita la realidad de las operaciones y que no fue analizada de forma conjunta, cabe indicar que la documentación presentada, analizada de manera conjunta, no acredita que el supuesto servicio se haya prestado y que diera origen al gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/110 591,36, como se ha concluido precedentemente, lo cual fue señalado en fiscalización, así como en la resolución apelada, por lo que no procede lo alegado al respecto, ni resulta aplicable la resolución citada.

Que respecto a lo alegado en relación a que, si se pretendía desconocer servicios prestados y sustentados, al menos se debía acreditar que otro tercero lo ha ejecutado, lo que no ha sucedido, cabe indicar que dicho argumento carece de sustento toda vez que, tal y como se ha señalado precedentemente, la diversa documentación presentada por la recurrente, analizada de manera conjunta, no acredita que el supuesto servicio se haya prestado y que diera origen al gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing por S/110 591,36, siendo que le correspondía a aquélla sustentarlo y, además, de conformidad con el criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros.

Que con relación al argumento de la recurrente respecto a que la Administración, en rigor, ha realizado la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta aunque sin aplicar alguna de las causales y métodos establecidos legalmente para ello, se debe señalar que es con base en la propia documentación aportada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° –a través del cual se le solicitó sustentar la naturaleza del gasto registrado en la Cuenta Contable – Servicios Contratados – Marketing, con la documentaria que acredite su fehaciencia– que la Administración estableció que la documentación proporcionada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no acreditó fehacientemente el gasto contabilizado, por lo que el reparo no constituye una determinación presunta, como alega la recurrente, correspondiéndole a ella, conforme le fue requerido a través de los Requerimientos N° y sustentar fehacientemente el mismo.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

1.2. Cuenta Contable Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00

Que la recurrente sostiene que la cuenta observada corresponde a cobros propios de sus operaciones que no se realizarían y en función a su política empresarial y a diversas estadísticas realizadas, se efectuaron provisiones de cobranza dudosa, las mismas que al cumplir 12 meses pasaron a ser deducidas vía declaración jurada anual, por lo que, al haberse cumplido con los requisitos señalados por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, correspondía que se acepte la deducción.

Que añade que en el ejercicio fiscalizado realizaba dos tipos de provisiones que se manejaban en forma diferenciada, pero eran controladas en paralelo y en una misma cuenta contable, una fue la de "Provisiones Reales" que se realizó por S/4 329 522,00, y la segunda de "Provisiones Estimadas" por S/3 061 440,00.

Que agrega que de acuerdo a su política, las "Provisiones Reales" se ejecutan al sexto mes de no haber cobrado la factura pero sólo se toma como gasto aquello que cumplió con el requisito de vencimiento de 12 meses, por ello, en la hoja de trabajo de su declaración anual del ejercicio 2012, de julio a diciembre de dicho año, adicionó S/2 165 560,00 en las "Provisiones Reales", tomando solamente S/2 163 963,00 como gasto respecto de toda la provisión de dicho período, que corresponden a las "Provisiones Reales" que se realizaron de enero a junio de 2012 al haber cumplido estas con el requisito de los 12 meses de vencimiento.

Que arguye que la resolución apelada no está debidamente motivada pues no emitió pronunciamiento sobre el argumento expuesto en su recurso de reclamación relacionado a que el importe de la deuda exigible a cada deudor no es mayor a 3 UIT, no encontrándose obligada a realizar acciones judiciales de cobro a sus deudores, según el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incurriendo en causal de nulidad. En su escrito de alegatos reitera sus argumentos de defensa.

Que la Administración señala que reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00, debido a que, por el aludido importe, la documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización no acreditó fehacientemente dicho gasto contabilizado.

Que de acuerdo con los motivos determinantes del reparo contenidos en el punto 1 del Anexo N° 1.4 a la resolución de determinación impugnada (fojas 8137 a 8189), la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00, porque la documentación presentada por la recurrente no sustentó fehacientemente el mismo, de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 4940 y 4941) se requirió a la recurrente respecto de la Cuenta Contable Pérdidas No Recibibles cuyo importe total registrado en su Libro Diario al 31 de diciembre de 2012 ascendía a S/3 754 414,69, indicar por escrito la naturaleza del gasto registrado en dicha cuenta contable, además de la sustentación documentaria que acredite su fehaciencia, evidenciando si es necesario en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la misma; debiendo exhibir los comprobantes de pago, asiento de registro contable, contratos y sus adendas, informes, medios de pago, estados de cuenta bancarios, comunicación comercial, presupuestos, trabajos realizados, actas u otros, ordenes de servicio o de compra, acciones de cobranza, y toda documentación que evidencie la naturaleza del gasto, así como la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 22 de agosto de 2016 (fojas 4875 a 4929), en el que señala que el gasto registrado en la Cuenta Contable corresponde a la provisión y castigo de cuentas incobrables de su compañía de parte de sus consultoras (revendedoras) las cuales cuentan con un plazo mayor a un año de antigüedad desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta hubiese sido satisfecha, razón por la cual de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no necesitaría mayor sustento para su deducción, precisando que ha registrado la provisión en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, a su vez, la información sobre dicha deuda se encuentra detallada en el Libro Auxiliar de Inventarios y Balances con la indicación de las deudas morosas.

Que en el numeral 2.2 del acápite 2 del punto 1 del Anexo N° 01 al resultado del requerimiento (fojas 4860



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

a 4863), la Administración dejó constancia del escrito presentado y concluyó que la información y documentación presentada no sustentaba fehacientemente la operación registrada en la Cuenta Contable

Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00, por cuanto si bien el saldo de dicha cuenta al 31 de diciembre de 2012 anotado en el Libro Diario ascendía a S/3 754 415,50, el que se encontraba compuesto por los rubros "Provisión real de cobranza dudosa" de S/4 329 522,50, más la "Provisión de cobranza dudosa" de S/1 320 790,00, menos el rubro "Extorno de provisión cobranza dudosa 2011" de S/1 895 898,00, no obstante, por el primer rubro sólo adicionó S/2 165 560,00 en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, quedando pendiente la diferencia de S/2 163 963,00 (S/4 329 522,50 – S/2 165 560,00), respecto de la cual no se podía validar que corresponda a una provisión de cobranza dudosa, debido a que no se tenía el reporte de las operaciones que contenían la provisión, ni se conocía el origen de los documentos (facturas, boletas, u otros) que conformaban la provisión, ni las acciones judiciales llevadas a cabo como fue alegado por la recurrente, ni los asientos contables de la provisión que demuestren la naturaleza de la operación (venta), asimismo, tampoco se acreditó que dicha provisión figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y sus anexos (fojas 10331 a 10339), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente que, de considerarlo pertinente, presente por escrito sus descargos a tal observación, adjuntando la documentación pertinente.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito de 20 de abril de 2018 (fojas 5184 a 5206), en el que indicó que la cuenta observada corresponde a cobros propios de sus operaciones que no se realizaron, y en función a su política empresarial y a diversas estadísticas realizadas, se efectuaron provisiones de cobranza dudosa, las que al cumplir el año pasaron a ser deducidas vía declaración jurada anual, por lo que al haberse cumplido con los requisitos señalados por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, corresponde que se acepte la deducción.

Que en el acápite 1.1 del punto 1 del Anexo N° 01 al resultado del requerimiento (fojas 10287 a 10328), la Administración dio cuenta del escrito presentado y reparó el gasto registrado en la Cuenta Contable Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00, pues de la documentación exhibida y/o proporcionada, no sustentó fehacientemente dicho gasto contabilizado, más aún cuando dicha documentación no permite validar que el aludido gasto de S/2 163 963,00 corresponda a una provisión de cobranza dudosa, debido a que no se tenía el reporte de las operaciones detalladas que contenían la provisión registrada como gasto, ni se conocía el origen de los documentos (facturas, boletas, u otros) que conformaban la provisión, ni las acciones judiciales llevadas a cabo, ni los asientos contables de la provisión de la naturaleza de la operación (venta), ni acreditó que dicha provisión figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que con escrito de 31 de mayo de 2018 (foja 5619), la recurrente adjuntó documentación adicional a efecto de sustentar sus afirmaciones.

Que mediante escrito de 5 de junio de 2018 (fojas 7242 a 7257), la recurrente señaló que en el ejercicio fiscalizado realizaba dos tipos de provisiones que se manejaban en forma diferenciada, pero eran controladas en paralelo y en una misma cuenta contable, una fue la de "Provisiones Reales" que se realizó por S/4 329 522,00, y la segunda de "Provisiones Estimadas" por S/3 061 440,00.

Que añadió que de acuerdo a su política, las "Provisiones Reales" se ejecutan al sexto mes de no haber cobrado la factura pero sólo se toma como gasto aquello que cumplió con el requisito de vencimiento de 12 meses, por ello, en la hoja de trabajo de su declaración anual del ejercicio 2012, de julio a diciembre de dicho año, adicionó S/2 165 560,00 en las "Provisiones Reales", tomando solamente S/2 163 963,00 como gasto respecto de toda la provisión de dicho período, que corresponden a las "Provisiones Reales" que se realizaron de enero a junio de 2012 al haber cumplido estas con el requisito de los 12 meses de vencimiento, y adjuntó documentación adicional a efecto de sustentar sus afirmaciones.

Que de lo expuesto se tiene que la controversia se centra en determinar si la recurrente sustentó fehacientemente el gasto registrado en la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00, debiéndose analizar previamente si el mismo correspondía a una provisión de cobranza dudosa como fue alegado por aquélla.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que de acuerdo con el primer párrafo y el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 expresamente prohibida por ley, tales como 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 citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la ley se requiere 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 ésta 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 del inciso se estime de cobranza dudosa.

Que de las normas glosadas se tiene que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos como son 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.

Que este Tribunal ha señalado en diversos pronunciamientos como las Resoluciones N° 09308-3-2004 y 00704-1-2004, que es obligatorio el cumplimiento del requisito previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del referido Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que la provisión por cuentas de cobranza dudosa conste en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 y 18845-10-2011, se ha señalado que se considerará cumplido el requisito referido a que la provisión se encuentre determinada y figure como discriminada cuando se tenga como mínimo la identificación del cliente, el número del comprobante y el importe de la provisión, siendo además que la exigencia que se encuentre anotada en el Libro de Inventarios y Balances establecida en el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, también se cumple cuando figura en otros libros o registros en forma discriminada o dicha información está consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, precisando que la citada documentación anexa también permite a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrable de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del registro discriminado de tales provisiones.

Que en las Resoluciones N° 01317-1-2005 y 18867-9-2013, se ha indicado que el hecho que la fecha de legalización de los anexos al Libro de Inventarios y Balances coincida con la fecha de respuesta al requerimiento en el procedimiento de fiscalización, no afecta la validez de la información contenida en referido anexo, en tanto la recurrente hubiese presentado documentación adicional, tales como los originales de la documentación comercial y bancaria de las cuentas de cobranza, que permitieran corroborar la fehaciencia y preexistencia de los hechos que el anexo detalla.

Que por otro lado, en la Resolución N° 02116-5-2006 este Tribunal estableció que si bien es cierto que el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento, no exigen como requisito para la deducción de la provisión efectuada, la tenencia de los comprobantes de pago emitidos vinculados con las acreencias provisionadas, dichos documentos constituyen prueba de la existencia y origen de los créditos así como de su antigüedad; sin perjuicio de ello, la recurrente 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 materia de reparo, entre otra documentación.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que en la Resolución N° 09882-1-2001 se ha establecido que para que proceda la deducción por una provisión de cobranza dudosa se debe acreditar fehacientemente las dificultades financieras del deudor, que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, o se haya demostrado su morosidad mediante documentos que evidencien las gestiones de cobro luego de vencida la deuda, o que hubiera transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.

Que en tal sentido, la discriminación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables, constituye un requisito legalmente impuesto para sustentar la existencia de las acreencias, el cual no necesariamente se debe cumplir con la anotación en el Libro de Inventarios y Balances, pues puede validarse la anotación global en el citado Libro si se acredita en otros libros o registros o en hojas sueltas anexas legalizadas, siempre que estas cuenten con la identificación de dichos clientes, el importe de la provisión, así como de los documentos en los que se encuentran contenidas las acreencias que se consideran no recuperables.

Que al respecto, la recurrente señala que el gasto observado corresponde a una provisión de cobranza dudosa y como sustento presentó:

- Cuadro con el detalle de la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles (fojas 327 y 376) en el que se hace referencia al saldo de la referida cuenta por S/3 754 414,69.
- Formato 3.6: Libro de Inventarios y Balances - Detalle del Saldo de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa (foja 375), que describe por los meses de enero a diciembre de 2012 un importe provisionado de -S/77 012,70, S/34 517,68, -S/36 089,62, S/84 650,22, -S/71 328,13, S/220 510,46, -S/153 154,76, -S/97 542,16, -S/104 677,37, -S/281 717,90, S/44 338,39 y S/1 012 613,65, cuya sumatoria resulta S/575 107,76.
- Registro Auxiliar del Libro de Inventarios y Balances - Detalle del Saldo de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa por el ejercicio 2012 (fojas 328 a 374), que contiene información en los rubros "Apellidos y Nombres, Denominación o Razón Social" y "Cuenta por Cobrar Provisionada", esta última que se divide en "Número del Documento" "Fecha de Emisión del Comprobante de Pago o Fecha de Inicio o de la Operación", y señala como importe total de los comprobantes emitidos S/1 480 111,95.
- Hojas legalizadas del documento denominado "Detalle Provisión Cobranza Dudosa – Cuentas por Cobrar Comerciales al 31 de diciembre de 2012" (fojas 5448 a 5499 y 5501 a 5610), que contiene información en los rubros "Mes", "Identificación", "Nro. de Pedido", "Número del Documento", Fecha de emisión del comprobante de pago o fecha de inicio de la operación" y "Monto"¹².
- Papeles de trabajo de la recurrente relacionados a las provisiones de cobranza dudosa de su declaración jurada anual del ejercicio 2012 (fojas 78, 91 y 5622).
- Reportes de los movimientos de la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles PDD y de la Cuenta Contable - Provisiones para Deudores Dudosos M.N. (fojas 90 y 5623 a 5625).
- Diversas Boletas de Venta (fojas 5626 a 5825).

Que sobre el particular, según lo actuado en el procedimiento de fiscalización¹³, a efecto de corroborar el argumento expuesto por la recurrente la Administración verificó que la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles anotada en su Libro Diario mostraba un saldo al 31 de diciembre de 2012 ascendente a S/3 754 414,69, conforme al siguiente detalle:

Cuenta Contable de Gasto	Glosa de la Cuenta Contable	Importe
	Provisión Real de Cobranza Dudosa	S/4 329 522,69
	Provisión de Cobranza Dudosa	S/1 320 790,00
	Extorno de la Provisión de Cobranza Dudosa 2011	-S/1 895 898,00
	Total	S/3 754 414,69

Que en el caso de la "Provisión Real de Cobranza Dudosa" la recurrente adicionó S/2 165 560,00 en su declaración jurada del ejercicio 2012 (foja 78), existiendo una diferencia redondeada de S/2 163 963,00

¹² Si bien dicho documento no señala importes mensuales o totales, del cálculo efectuado en esta instancia se observa que la suma total de los comprobantes de pago anotados de enero a diciembre de 2012 es S/343 513,82, S/330 699,80, S/310 599,98, S/296 043,81, S/283 821,25, S/572 648,06, S/253 854,57, S/300 825,58, S/350 667,94, S/354 567,75, S/537 790,32 y S/393 095,93, respectivamente, cuya total es S/4 328 128,81.

¹³ Según consta en los resultados de los Requerimientos N° y , y no controvierte la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

(S/4 329 522,69 – S/2 165 560,00).

Que sin embargo, la documentación proporcionada por la recurrente no permite validar su afirmación en el sentido que el gasto registrado en la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00 corresponde a cuentas por cobrar por las que debía efectuarse una provisión de cobranza dudosa.

Que en efecto, independientemente que el monto S/2 163 963,00 que según la recurrente califica como una provisión no esté discriminado en su Libro de Inventarios y Balances, se observa que la sumatoria de la provisión del ejercicio 2012 ascendente a S/575 107,76 a que alude el Formato 3.6: Libro de Inventarios y Balances - Detalle del Saldo de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa, no tiene relación con el importe provisionado como gasto ascendente a S/3 754 414,69 ni con el importe que es materia de sustentación, aunado a que no detalla las operaciones que fueron materia de provisión, lo que no permite verificar su trazabilidad ni correlacionar sus cuentas, por lo que no puede aseverarse que las operaciones anotadas en el documento denominado "Registro Auxiliar del Libro de Inventarios y Balances - Detalle del Saldo de la Cuenta 19 - Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa por el ejercicio 2012" sin legalizar, que indica como importe total de los comprobantes emitidos S/1 480 111,95, en efecto, corresponderían a las operaciones que habrían sido materia de provisión, más aún si su importe tampoco coincide con el provisionado como gasto por la recurrente ni con el que es materia de sustentación, lo que también sucede con el importe total de las operaciones anotadas en las hojas legalizadas del documento "Detalle Provisión Cobranza Dudosa – Cuentas por Cobrar Comerciales al 31 de diciembre de 2012".

Que asimismo, respecto a la demás documentación presentada por la recurrente, la misma no subsana lo mencionado, ni permite corroborar el origen de la cuenta, más aún si tiene contradicciones entre sí, por ejemplo, si se considera que los comprobantes de pago adjuntados por la recurrente sustentan el origen de la provisión como aquella afirma, de la revisión de las hojas legalizadas del documento "Detalle Provisión Cobranza Dudosa – Cuentas por Cobrar Comerciales al 31 de diciembre de 2012", se aprecian contradicciones en su importe, como lo consignado en las Boletas de Venta 021 N°

, emitidas a (fojas 5821, 5806, 5799 y 5786, respectivamente)¹⁴, así como un doble registro de tales comprobante de pago como son las Boletas de Venta 021 N° emitidas a y (fojas 5820, 5819, 5818 y 5793)¹⁵.

Que por lo expuesto, la documentación presentada por la recurrente, valorada de forma conjunta, no sustentó su afirmación respecto a que el gasto registrado en la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00 corresponda a una provisión de cobranza dudosa, y por ende, tampoco acreditó en grado suficiente la fehaciencia de dicho gasto contabilizado por el aludido importe, por lo que corresponde mantener dicho reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los diversos argumentos de la recurrente relacionados a afirmar que el gasto registrado en la Cuenta Contable - Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00 corresponde a una provisión de cobranza dudosa, la cual cumple con los requisitos señalados por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento para que proceda su deducción; cabe indicar que la diversa documentación presentada por la recurrente, analizada de manera conjunta, no acredita su afirmación, tal como se ha concluido precedentemente, lo cual también fue señalado en fiscalización, así como en la resolución apelada, por lo que no procede lo alegado al respecto, debiendo precisarse que si no se encuentra acreditada la existencia de la supuesta deuda materia de provisión de cobranza dudosa, menos aún lo estaría su condición de incobrable.

¹⁴ Mientras que en las hojas legalizadas del documento "Detalle Provisión Cobranza Dudosa – Cuentas por Cobrar Comerciales al 31 de diciembre de 2012" se indica como monto de dichos comprobantes de pago S/550,19, S/464,91, S/568,66 y S/523,76 (fojas 5597/vuelta, 5597/vuelta, 5599/vuelta y 5599/vuelta), tales comprobantes consignan S/517,14, S/428,36, S/509,19 y S/489,43 (fojas 5821, 5806, 5799 y 5786).

¹⁵ En las hojas legalizadas del documento "Detalle Provisión Cobranza Dudosa – Cuentas por Cobrar Comerciales al 31 de diciembre de 2012" se observa que dichos comprobantes de pago han sido anotados tanto en enero y febrero al mismo emisor (fojas 5598/anverso y 5597/anverso, 5597/vuelta y 5598/anverso, 5597/anverso y 5599/vuelta, así como 5597/anverso y 5599/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que cabe anotar que de la revisión de la resolución apelada (fojas 11425 a 11454), se aprecia que la Administración emitió pronunciamiento respecto de todos los argumentos formulados por la recurrente en instancia de reclamación en cuanto al reparo que es materia de análisis (fojas 7890 a 7986), señalando los fundamentos de hecho y de derecho que le sirvieron de base, y todas las cuestiones que suscitaba el expediente, conforme con lo previsto en los artículos 103 y 129 del Código Tributario¹⁶, encontrándose debidamente motivada¹⁷, observándose incluso que desestimó los argumentos de la recurrente vinculados a que el gasto registrado en la Cuenta Contable Pérdidas No Recibibles por S/2 163 963,00 correspondan a una provisión de cobranza dudosa al no haber presentado, entre otros, la documentación sustentatoria correspondiente que respalde la naturaleza de dicha provisión y su origen; además, se debe agregar que el hecho que la recurrente no se encuentre de acuerdo con el pronunciamiento de la Administración no supone que la resolución apelada carezca de motivación o incurra en causal de nulidad.

1.3. Cuenta Contable	Promoción con Productos por S/2 965 292,00
1.4. Cuenta Contable	Promoción con Brindes por S/124 108,00
1.5. Cuenta Contable	Acciones Entrenamiento por S/284 649,00

Que la recurrente arguye que los desembolsos observados cumplen con el principio de causalidad, de acuerdo con el modus operandi de su empresa y en general del mercado cosmético para la entrega de bonificaciones y muestras, por ende, debió admitirse su deducibilidad. Sustenta su posición en el criterio expuesto en la Resolución N° 753-3-99 y el Informe N°

Que indica que las erogaciones observadas corresponden en gran parte a las bonificaciones que son entregadas producto de las compras que le efectúan, como son los gastos registrados en las Cuentas Contables la primera con su mercadería y la segunda sin su mercadería, ambas en favor de sus consultoras, por lo que dichas entregas corresponden a desembolsos que tienen vinculación con la generación de la renta gravada, mientras que el menor monto, correspondiente a los gastos registrados en la Cuenta Contable corresponde a los productos que son entregados a su personal para las capacitaciones a las consultoras a lo largo del país, siendo que, en ambos casos, resulta claro que son desembolsos causales, necesarios y razonables en atención a su giro del negocio.

Que afirma que al efectuar el reparo la Administración omitió pronunciarse sobre la idoneidad de la información que presentó, no cumplió con el principio de verdad material, ni con el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, tampoco con realizar cruces de información a las consultoras, ni tomar manifestaciones de terceros, como puede ser el personal de almacén, gerente de ventas o consultoras, a efecto de verificar sus argumentos expuestos relacionados a que está acreditado que tales desembolsos son causales, necesarios y razonables en atención a su giro del negocio.

Que refiere que, sin perjuicio que la Ley del Impuesto a la Renta no contempla norma alguna que supedite la deducibilidad del gasto en análisis a que se acredite la entrega con algún medio probatorio en particular y que el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva sino más bien amplia y por tanto deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo o potencial, mediatos o inmediatos, bastando para acreditar el gasto reparado que exhiba el comprobante de pago de adquisición y/o la declaración de importación de los productos entregados como bonificación y muestra y que contablemente estos hayan sido clasificados como tales, debiendo la Administración considerar los principios de presunción de veracidad y de conducta procedimental, que ha demostrado mediante documentación sustentatoria suficiente la entrega de las bonificaciones y/o muestras a las consultoras,

¹⁶ El artículo 103 señala que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos, mientras que el artículo 129 dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

¹⁷ Es de destacar lo señalado por el Tribunal Constitucional en relación con el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, el que al explicar cuándo hay motivación suficiente, señala que ello "Se refiere, básicamente, al mínimo de motivación exigible atendiendo a las razones de hecho o de derecho indispensables para asumir que la decisión está debidamente motivada. Si bien, como ha establecido este Tribunal en reiterada jurisprudencia, no se trata de dar respuestas a cada una de las pretensiones planteadas, la insuficiencia, vista aquí en términos generales, sólo resultará relevante desde una perspectiva constitucional si es que la ausencia de argumentos o la "insuficiencia" de fundamentos resulta manifiesta a la luz de lo que en sustancia se está decidiendo". Al respecto, véase la sentencia emitida en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

personal de su empresa y/o consumidores finales, tal y como se desprende de las DUAS de importación, facturas de compra, relación detallada de las entregas observadas, kárdex correspondiente al año 2011, y la muestra de boletas de venta, entre otros.

Que reitera que la Administración no evaluó sus argumentos relacionados con la implementación de las medidas que acreditarían la entrega de las bonificaciones y muestras en cuestión llevadas a cabo en el ejercicio fiscalizado, así como la trazabilidad trabajada a partir de la documentación contable tributaria que presentó durante el procedimiento de fiscalización.

Que mediante escrito ampliatorio de 27 de noviembre de 2019, reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación, cita las Resoluciones N° 21319-4-2012 y 03625-10-2014 según las cuales el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva sino más bien amplia, y manifiesta que la única forma de cuestionar el destino de los productos observados sería acreditar su enajenación y reparar el ingreso, lo que no se encuentra arreglado a ley, no existiendo norma que la obligue a contar con una política de entrega de sus productos como bonificaciones y/o muestras.

Que añade que el desconocimiento del gasto reparado no se encuentra arreglado a ley toda vez que implica que la Administración no ha determinado el Impuesto a la Renta sobre base cierta sino sobre base presunta, pero sin invocar o aplicar alguna de las causales ni los métodos de determinación sobre base presunta previstos legalmente, desconociendo los criterios expuestos en las Resoluciones N° 442-5-98, 9826-3-2001 y 01766-4-2006, relacionados al cumplimiento de las normas que regulan la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta para su aplicación. En sus alegatos reitera sus argumentos de defensa.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó que los gastos registrados en las Cuentas Contables , hayan sido destinados a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora, ya que no sustentó fehacientemente la entrega de productos como bonificaciones por ventas y/o destinados a fines de capacitación, a sus consultoras, clientes y/o personal.

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 1 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8137 a 8189 y 8193), la Administración reparó la renta neta imponible por S/2 965 292,00, S/124 108,00 y S/284 649,00, correspondiente al gasto registrado en las Cuentas Contable: Promoción con Productos, Promoción con Brindes y Acciones Entrenamiento, respectivamente, al considerar que la recurrente no exhibió la documentación que sustente la entrega de productos como bonificación por venta a sus consultoras y clientes, así como a su personal para fines de capacitación nacional, tales como cargos de entrega con fecha y firma de recepción, entre otros; sustentándose en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 el citado artículo añade que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 07840-3-2010 y 07111-8-2014, entre otras, este Tribunal indicó que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios. Sobre el particular, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07527-3-2010 y 13388-4-2013, entre otras, que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 4940 y 4941) se requirió a la recurrente indicar por escrito la naturaleza de los gastos detallados en su Anexo 02 (fojas 4933



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

y 4934), dentro de ellos, los registrados en las Cuentas Contables Promoción con Productos, Promoción con Brindes y Acciones Entrenamiento, además de su sustentación documentaria, evidenciando si son necesarios en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la misma; debiendo exhibir los comprobantes de pago, asientos de registro contable, contratos y sus adendas, informes, medios de pago, estados de cuenta bancarios, comunicación comercial, presupuestos, trabajos realizados, actas u otros, ordenes de servicio o de compra, acciones de cobranza, y toda documentación que evidencie la naturaleza del gasto, así como la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta, mediante escrito de 22 de agosto de 2016 (fojas 4907, 4908 y 4913 a 4921), la recurrente señaló que los gastos registrados en las aludidas cuentas contables, corresponden a la entrega de productos como bonificaciones y/o destinados a fines de capacitación, a sus consultoras, clientes (usuarios del producto) y su personal.

Que en los acápites 3.1, 3.2 y 3.3 del punto 3 del Anexo N° 01 al resultado del requerimiento (fojas 4853 a 4860), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada y de su evaluación señaló con relación al gasto registrado en la cuenta contable Promoción con Productos que los reportes denominados "promoción con productos" de enero, setiembre, noviembre y diciembre de 2012 no tenían relación con el importe requerido; que los códigos y/o descripción de los productos detallados en la boleta de venta y guía de remisión presentados para acreditar la entrega de producto a la consultora Promoción con Productos, no se encontraban en el documento "promoción con productos" de setiembre de 2012 ni logró identificar la salida de dichos productos en el Registro de Inventario Permanente Valorizado; y que los catálogos de publicidad no permitían validar la entrega de los respectivos productos; que con respecto de la cuenta contable Promoción con Brindes, indicó que el reporte denominado "enero 2012 -637111 - Promoción con Brindes" no tenía relación con el importe requerido; que la imagen de la boleta de venta N° Promoción con Brindes así como del catálogo de publicidad que precisa que es por el premio de un reloj exclusivo para mujer, no tenían relación con el reporte antes citado; y que los catálogos de publicidad no permitían validar la entrega de los productos; que en cuanto a la cuenta contable Acciones Entrenamiento refirió que el reporte denominado "acciones entrenamiento marzo" no tenía relación con el importe requerido; y que no se logró identificar la salida de los productos consignados en dicho reporte en el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que en ese sentido, la Administración concluyó que la recurrente no presentó documentación que sustente la entrega de los productos como bonificaciones y/o destinados a fines de capacitación, a las consultoras, ni a los clientes (usuarios del producto), ni a su personal, tales como cargos de entrega con fecha y firma de recepción, u otra documentación que evidencie ello.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° Promoción con Productos y sus anexos (fojas 10331 a 10339), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se solicitó a la recurrente, de considerarlo pertinente, que presente por escrito sus descargos a la observación materia de análisis, adjuntando la documentación pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito de 20 de abril de 2018 (fojas 5194 a 5200), la recurrente señaló que la Administración no cumplió con el principio de verdad material, ni con el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, ni con realizar cruces de información a las consultoras, ni tomar manifestaciones de terceros, como puede ser el personal de almacén, gerente de ventas o consultoras; agregó que la Ley del Impuesto a la Renta no contempla norma alguna que supedita la deducibilidad del gasto en análisis a que se acredite la entrega con algún medio probatorio en particular y que el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva sino más bien amplia y por tanto deben admitirse los gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo o potencial, mediatos o inmediatos, bastando para acreditar el gasto reparado que exhiba el comprobante de pago de adquisición y/o la declaración de importación de los productos entregados como bonificación y muestra y que contablemente estos hayan sido clasificados como tales, debiendo la Administración considerar los principios de presunción de veracidad y de conducta procedimental.

Que mediante el punto 1.1 del resultado del indicado requerimiento (fojas 5141 a 5181), la Administración



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y de su evaluación mantuvo su observación toda vez que concluyó que la recurrente no presentó documentación que sustente la entrega de los productos como bonificaciones y/o destinados a fines de capacitación, a las consultoras, ni a los clientes (usuarios del producto), ni a su personal, tales como cargos de entrega con fecha y firma de recepción, u otra documentación que evidencie ello, por lo que reparó S/2 965 292,00, S/124 108,00 y S/284 649,00, correspondiente al gasto registrado en las Cuentas Contables Promoción con Productos, 637111 Promoción con Brindes y Acciones Entrenamiento, respectivamente.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se tiene que la Administración no cuestiona que por su naturaleza los gastos incurridos por la recurrente relacionados a la entrega de los productos como bonificaciones y/o destinados a fines de capacitación, a sus consultoras, clientes (usuarios del producto) y su personal, sean deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, sino lo que cuestiona es que la recurrente no acreditara el destino de los bienes, al no acreditar la entrega efectiva de dichos productos a los referidos beneficiarios.

Que para sustentar lo antes expuesto, la recurrente presentó medios probatorios durante la fiscalización y en la instancia de reclamación, los que se mencionan a continuación:

- Reportes denominados " Promoción con Productos" de enero, setiembre, noviembre y diciembre de 2012, presentados en fiscalización (fojas 310 a 326) que contiene los campos: CN, Nombre CN, DNI, RUC, pedido, número SUNAT boleta, número SUNAT guía, fecha, tipo, código producto, nombre producto, código material, cantidad, precio costo, precio revista, total precio costo y total precio revista.
- Reporte denominado " Promoción con brindis" de enero de 2012, presentados en fiscalización (fojas 301 a 309), que contiene los campos: CN, Nombre CN, DNI, RUC, pedido, número SUNAT boleta, número SUNAT guía, fecha, tipo, código producto, nombre producto, código material, cantidad, precio costo, precio revista, total precio costo y total precio revista.
- Reporte denominado " Acciones de entrenamiento - Marzo", presentados en fiscalización (fojas 289 a 300), que contiene los campos: número de pedido, código de venta, producto, cantidad, precio lista, código persona, persona, número SUNAT, IGV, precio lista IGV, fecha impresión SUNAT, costo unitario, costo cantidad y usuario final de pedido.
- Boleta de venta emitida por concepto de bonificación por ventas (presentada en fiscalización – foja 4874), facturas emitidas por concepto de bonificación por ventas (presentados en fiscalización antes –foja 4872– y después de vencido el plazo del artículo 75 del Código Tributario^{18,19}); guías de remisión remitente (presentados en fiscalización antes –foja 4873– y después de vencido el plazo del artículo 75 del Código Tributario²⁰); y publicaciones de revistas (presentados en fiscalización antes –fojas 4918 y 4919– y después de vencido el plazo del artículo 75 del Código Tributario²¹).

Que de la revisión a las publicaciones en revistas presentadas (catálogos), se aprecia la publicación de las ofertas de los productos de las marcas que comercializa la recurrente –detallan los artículos de tocador y en qué forma serán promocionados por cada pedido–, en ese sentido, los referidos documentos muestran un plan de promociones de los productos que comercializa la recurrente para el año 2012.

Que en los comprobantes de pago (boletas de venta y factura) emitidos por la recurrente a nombre de terceros (esto es, personas naturales y jurídicas con registro único de contribuyente), figuran, entre otros

¹⁸ Medios probatorios presentados con escrito del 13 de junio de 2018 con Expediente N° (fojas 7388 a 7602).

¹⁹ Fojas 7488, 7490, 7492, 7494, 7496, 7498, 7501, 7503, 7505, 7507, 7509, 7511, 7513, 7515, 7517, 7519, 7521, 7523, 7525, 7527, 7529, 7531, 7533, 7535, 7537, 7539, 7541, 7543, 7545, 7547, 7549, 7551, 7553, 7555, 7557, 7559, 7561, 7563, 7565, 7567, 7569, 7571, 7573, 7575, 7577, 7579, 7581, 7583, 7585, 7587, 7589, 7591, 7593, 7595, 7597 y 7599.

²⁰ Ídem nota al pie N° 18 (fojas 7487, 7489, 7491, 7493, 7495, 7497, 7499, 7502, 7504, 7506, 7508, 7510, 7512, 7514, 7516, 7518, 7520, 7522, 7524, 7526, 7528, 7530, 7532, 7534, 7536, 7538, 7540, 7542, 7544, 7546, 7548, 7550, 7552, 7554, 7556, 7558, 7560, 7562, 7564, 7566, 7568, 7570, 7572, 7574, 7576, 7578, 7580, 7582, 7584, 7586, 7588, 7590, 7592, 7594, 7596 y 7598).

²¹ Ídem nota al pie N° 18 (fojas 7388 a 7486).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

datos, los números de pedido, el código y descripción del producto, el código y nombre del cliente, el motivo de la emisión (bonificación por ventas) y la cantidad asignada.

Que asimismo, la recurrente ha presentado copias de guías de remisión remitente, de las que se aprecia que están vinculadas con los comprobantes de pago presentados, señalan como punto de partida el local de la recurrente ubicada en Calle , declarado ante la SUNAT como local comercial (según se aprecia del Comprobante de Información Registrada de foja 10149/vuelta), y figuran, entre otros datos, el código y descripción del producto y el nombre del cliente.

Que por su parte, el Registro de Inventario Permanente Valorizado contiene el registro de las entradas y salidas de todas las existencias de la recurrente.

Que asimismo, los reportes denominados " Promoción con Productos", " Promoción con brindis" y " Acciones de entrenamiento - Marzo", son registros con información de las salidas de existencias de la recurrente que corresponderían a los productos entregados en calidad de bonificación por ventas durante el año 2012, señalando, entre otros datos, el número de pedido, el código de la existencia, la cantidad entregada, el comprobante de pago y la guía de remisión que amparan cada una de las salidas.

Que a partir del código que identifica cada existencia y/o del número de comprobante de pago y/o del número de la guía de remisión, se advierte que no se puede relacionar cada una de las salidas de existencias que figuran anotadas en los reportes citados precedentemente con los comprobantes de pago y guías de remisión presentados; así se tiene por ejemplo en la Boleta de Venta N° y Guía de Remisión Remitente N° , emitidas el 5 de julio de 2012 a (foja 4916), se aprecia que el código de existencia 36827 y/o el número de la boleta de venta y/o el número de la guía de remisión, no se encuentran descritos en los reportes denominados " Promoción con Productos", " Promoción con brindis" y " Acciones de entrenamiento - Marzo".

Que de lo expuesto se advierte que si bien de la documentación presentada se aprecia que la recurrente tendría implementada una política de promoción de sus productos que comercializa a través de la entrega de productos en calidad de bonificación por ventas, sin embargo, no se pueden vincular las salidas de productos identificados por la recurrente como bonificación por ventas en los reportes denominados " Promoción con Productos", " Promoción con brindis" y " Acciones de entrenamiento - Marzo" con los productos consignados en los comprobantes de pago y guías de remisión presentados.

Que asimismo, los comprobantes de pago y guías de remisión relativas al traslado de los bienes consignados en ellos, no sustentan que los productos identificados por la recurrente como bonificación por ventas fueron entregados a las consultoras, clientes (usuarios del producto) y personal, toda vez que tales documentos no se encuentran firmados por ellos, lo que podría evidenciar que los bienes fueron recibidos por aquéllos. Además no obra en autos otra documentación que respalde la efectiva entrega de las bonificaciones por ventas por parte de la recurrente a las consultoras, clientes (usuarios del producto) y personal, tales como cargos de entrega con fecha y firma de recepción, entre otros.

Que en tal sentido, la documentación presentada, evaluada de manera conjunta, no acredita en forma fehaciente que la recurrente hubiera realizado la entrega de productos como bonificación por ventas a sus consultoras y clientes, así como a su personal para fines de capacitación, por lo que no cabe tener por sustentado en autos la relación de causalidad de los gastos observados con la generación de la renta gravada, correspondiendo mantener los reparos y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo alegado en el sentido que los desembolsos observados cumplen con el principio de causalidad según el modus operandi de la empresa y del mercado cosmético para la entrega de productos como bonificaciones por ventas, cabe señalar que el reparo no se sustenta en que tal entrega no sea deducible, sino en que no se acreditó que los productos hayan sido efectivamente entregados como bonificaciones por ventas o para fines de capacitación, por lo que carece de pertinencia lo alegado no resulta pertinente lo alegado por la recurrente, ni la resolución citada.

Que en cuanto al principio de verdad material invocado por la recurrente; cabe indicar que en aplicación de



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

los numerales 162.1 y 162.2 del artículo 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 196 del Código Procesal Civil, la carga de la prueba corresponde a quien formula la pretensión. En este caso, es la recurrente quien pretende acreditar la entrega de productos como bonificación por ventas a sus consultoras y clientes, así como a su personal para fines de capacitación; por tanto, aquella tenía la carga de la prueba de acreditar dicha entrega y para ello debía presentar documentación que respalde la efectiva entrega de las bonificaciones por ventas a sus consultoras, clientes (usuarios del producto) y personal, tales como cargos de entrega con fecha y firma de recepción, entre otros, lo que no hizo, no habiendo desvirtuado el reparo efectuado por la Administración, sobre la base de su propia documentación.

Que acerca que la Administración no cumplió con la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, cabe indicar que de autos y de lo expuesto precedentemente, se aprecia que la Administración sí efectuó una valoración conjunta de las pruebas presentadas por la recurrente, apreciándose que en base a tal documentación se determinó que la recurrente no sustentó la entrega efectiva de los productos como bonificación por venta a sus consultoras y clientes, ni a su personal para fines de capacitación nacional, por lo que determinó la obligación tributaria sobre base cierta y reparó los gastos registrados en las Cuentas Contables y

Que respecto de lo alegado acerca que la Administración no realizó cruces de información a las consultoras, ni tomó manifestaciones de terceros; cabe indicar que de autos se observa que la Administración revisó la documentación presentada por la recurrente para acreditar la entrega de productos como bonificación por venta a sus consultoras y clientes, así como a su personal para fines de capacitación nacional, teniendo la recurrente la carga de la prueba de sustentar el gasto deducido, siendo que las facultades de realizar cruces de información y toma de manifestaciones de terceros, previstas por el artículo 62 del Código Tributario se ejercen en forma discrecional, encontrándose el reparo bajo análisis suficientemente sustentado, habiéndose realizado la determinación sobre la base de la información presentada por la recurrente, esto es, sobre base cierta, por lo que sus alegatos no resultan amparables.

2. Reparó a los montos registrados en la cuenta contable al gasto "pérdida por diferencia de cambio" cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos por S/280 493,00

Que del Anexo N° 1.1 y el punto 2 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8134 a 8136 y 8193), se aprecia que la Administración reparó S/280 493,00, por gastos registrados en la cuenta contable "pérdidas por diferencias de cambio", dejando constancia que la recurrente no exhibió y/o proporcionó información documentaria que permitiera corroborar que lo registrado en la citada cuenta contable correspondía a operaciones por diferencia de cambio y señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que según el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta el aspecto esencial para que la diferencia de cambio sea computable es que se origine en "operaciones" que sean objeto habitual de la actividad gravada, pero tal norma no señala lo que debe entenderse por "operaciones".

Que afirma que el importe observado corresponde a diferencias de cambio vinculadas a operaciones propias y que, en atención a la teoría de la fuente, se presume que todas las operaciones realizadas por una empresa están vinculadas al objeto habitual de la actividad gravada, lo que no ha sido desvirtuado por la Administración, quien tiene la carga de la prueba.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no sustentó ni exhibió información documentaria que permita establecer que el importe reparado, anotado en la cuenta contable correspondía a operaciones de pérdidas por diferencias de cambio, pese a haber sido requerida a tal efecto, pues no presentó información durante el procedimiento de fiscalización y que en etapa de reclamación tampoco presentó medios probatorios ni expuso argumentos a fin de desvirtuar el referido reparo.

Que la controversia se centra en determinar si el reparo a la deducción de S/280 493,00 registrados en la cuenta , correspondiente a pérdidas por diferencias de cambio, se encuentra arreglado a ley.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que según el artículo 61 de la misma ley, las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que en las Resoluciones N° 05087-4-2023, 08193-2-2022, 05588-8-2021 y 02760-5-2006, entre otras, este Tribunal ha establecido que la diferencia de cambio constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener a su cierre (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Que asimismo, tal jurisprudencia señala que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no solo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un período, determinará la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la ley.

Que según el criterio de observancia obligatoria establecido mediante la Resolución N° 08678-2-2016, *"Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera"*.

Que en los fundamentos de la citada resolución se indicó que *"en el caso de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario sustentar el origen de dichos importes en moneda extranjera, esto es, si provienen de operaciones destinadas a generar rentas gravadas o no gravadas, o de créditos obtenidos para financiarlas, a efecto de establecer si la diferencia de cambio vinculada con dichos importes en moneda extranjera es computable en su integridad o parcialmente dado [que] estos no pueden ser relacionados con operaciones específicas"*.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00863-5-2023, 05446-4-2022, 03229-9-2021 y 04954-8-2017, entre otras, se ha señalado que corresponde se presenten medios probatorios que permitan verificar si la diferencia de cambio ha sido generada por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encontraran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, dado que no resulta suficiente su anotación en los libros contables en el que se registre que corresponden a ajustes por diferencias de cambio.

Que considerando las normas y criterios antes glosados, la recurrente debía sustentar las operaciones que originaron la pérdida por diferencia de cambio materia de reparo, a fin de establecer si estas correspondían a operaciones que se encontraban vinculadas con la obtención o generación de rentas gravadas, aunque sea en forma potencial, o con el mantenimiento de su fuente.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 4949), la Administración requirió a la recurrente explicar por escrito el tratamiento contable y tributario, así como la naturaleza del gasto financiero, la causalidad del mismo, devengo, su contribución a la generación de renta gravada y exhibir la documentación que sustente la fehaciencia de las operaciones contenidas en el Anexo N° 03 del mismo requerimiento (foja 4932), cuyo total ascendía a S/753 450,00.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4851 a 4853) la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió reporte de pagos, cartas bancarias, reportes internos, cronogramas de pagos, análisis de cuentas y un escrito explicando los mismos, con lo que acreditó diversas operaciones contenidas en el citado Anexo N° 3 del Requerimiento N° ; sin embargo, respecto de las operaciones que se detallan a continuación (contenidas en el mismo Anexo N° 3), señaló que la recurrente no presentó medio probatorio alguno:

Operación	Mes	Fecha	Cuenta y descripción	Glosa	Importe (debe)
	20121200	2012-12-31	pérdida por diferencia de cambio	Canc base ficticia	70 790,27
	20121100	2012-11-30	pérdida por diferencia de cambio	Canc base ficticia	209 702,32
Total					280 492,59

Que respecto de las operaciones anteriores, la Administración señaló que la recurrente presentó un escrito por medio del cual aceptó el reparo correspondiente y explicó que se debió a un error en el ingreso del tipo de cambio al registrar DUAs de importación.

Que posteriormente, mediante el Ítem "Referencia Punto 2" del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (foja 5214), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el «Reparo a gastos registrados en la cuenta contable ' **PÉRDIDA POR DIFERENCIA DE CAMBIO**' cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos», por S/280 493,00, haciendo referencia al Requerimiento N° y a su resultado e indicando que no exhibió información documentaria que sustente la naturaleza de las operaciones que habrían generado la diferencia de cambio (salvo un escrito aceptando la presente observación), por lo que le requirió que presente sus descargos a las observaciones formuladas el 20 de abril de 2018 (foja 5216).

Que en el Punto 1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5138 a 5140), la Administración advirtió que, al vencimiento del citado requerimiento, la recurrente no presentó información documentaria adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el escrito presentado el 22 de agosto de 2016, la recurrente, en referencia al Requerimiento N° en su literal a. "Cancelación base ficticia por S/280 492.59" (fojas 4892 a 4893), señaló: "la Compañía acepta el presente reparo considerando que existió en su momento un error en el ingreso de tipo de cambio al momento de registrar las DUAs de importación de Noviembre y Diciembre de ese año."

Que ahora bien, del expediente se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no presentó medio probatorio alguno que permita acreditar las operaciones materia del presente reparo. En el mismo sentido, la recurrente no ha presentado documentación en instancia de reclamación o apelación que sirva para demostrar la fehaciencia de las referidas operaciones.

Que en consecuencia, al no haberse sustentado documentariamente que el importe de S/280 493,00, anotado en la cuenta contable , correspondía a operaciones de pérdidas por diferencias de cambio cuya deducción era admitida por la legislación del Impuesto a la Renta, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe precisar que si bien la recurrente formuló argumentos contra el presente reparo en su recurso de apelación, no sostuvo argumento alguno en la instancia de reclamación, según se constata de su recurso de reclamación (fojas 7890 a 7986) y la resolución apelada (foja 11446); por lo que al amparo del artículo 147 del Código Tributario, según el cual «Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación», por lo que no corresponde emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por la recurrente en su recurso de apelación acerca del presente reparo.

Que sin perjuicio de lo anterior, y a título ilustrativo, se debe señalar que en reiterada jurisprudencia, como la contenida en las Resoluciones N° 00866-5-2023, 06393-9-2022 y 07056-10-2021, se ha señalado que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben registrar todas sus operaciones con contenido



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

económico, y que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable; motivo por el cual no puede presumirse que toda operación que registre en su contabilidad la recurrente está vinculada al objeto habitual de la actividad gravada.

Que finalmente, a título ilustrativo, se debe resaltar que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de conformidad con las Resoluciones N° 02939-10-2023, 09117-4-2022 y 04993-9-2021, entre otras, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

3. Reparó a gastos registrados cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos por S/124 881,00

3.1. Cuenta contable

Indemnización por S/74 093,04

3.2. Cuenta contable

Bono Aniversario por S/50 788,33

Que la recurrente alega que el cargo en la Cuenta contable Indemnización corresponde al otorgamiento de un incentivo extraordinario para constitución de una nueva empresa, con motivo del cese del trabajador , otorgada conforme al artículo 47 del Decreto Legislativo N° 002-97-TR.

Que señala que según el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho desembolso cumple con el principio de causalidad al estar relacionado con el cese del vínculo laboral, criterio recogido en las Resoluciones N° 20274-9-2012, 11284-8-2015, 01090-2-2008 y 08049-3-2010. Añade que presentó diversa documentación durante la etapa de fiscalización, la cual no fue considerada por la Administración.

Que sostiene en relación con el cargo en la Cuenta contable Bono Aniversario, que cumple con el principio de causalidad, por lo que corresponde admitir su deducción.

Que por su parte, la Administración señala que el cargo en la Cuenta contable Indemnización, no fue sustentado a pesar que fue expresamente requerida para tal fin, en tanto que respecto del cargo en la Cuenta contable Bono Aniversario, si bien presentó el contrato individual del trabajador extranjero y la liquidación de beneficios sociales del trabajador , tal información únicamente acredita las obligaciones laborales de la recurrente con este trabajador, pero no sustenta el cargo acotado.

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 3 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8127 a 8134 y 8193) la Administración reparó S/124 881,00, por cargos en las Cuenta de gastos Indemnizaciones (S/74 093,04) y Bono Aniversario (S/50 788,33), al considerar que la información exhibida y/o proporcionada no sustenta fehacientemente tales cargos. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 4938 y 4939) se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito el tratamiento contable y tributario de los gastos detallados en el Anexo N° 4, adjunto al señalado requerimiento²² (foja 4931), para tal efecto, debía presentar los asientos contables vinculados a los gastos o ingresos, documentación que sustente su fehaciencia, la prestación del servicio, razonabilidad, necesidad y relación de causalidad, tales como contratos de trabajo, convenios grupales o individuales, políticas de personal, informes, boletas de pago, entre otros, así como el sustento de los pagos efectuados al personal y los estados de cuenta bancarios.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 4848 a 4851) la Administración evaluó los argumentos expuestos por la recurrente en su escrito de respuesta (fojas 4891 y 4892), respecto al cargo en la Cuenta Indemnización por S/74 093,04, advirtió que no presentó las liquidaciones de pago, boletas, acuerdo de cese, medio de pago, política de entrega, entre otra información necesaria para sustentar tal cargo, y respecto al cargo en la Cuenta Bono aniversario, indicó que si bien la recurrente admitió haber errado en su registro y aceptó el reparo, no rectificó su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por lo que concluyó que no se sustentaron fehacientemente las

²² En el que identifica diversos cargos, entre los que se tienen, los cargos en las Cuentas de gastos Bono aniversario por S/74 093,04 y S/50 788,33, respectivamente.

Indemnizaciones y



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

operaciones registradas en las Cuentas de gastos | Indemnizaciones y Bono aniversario.

Que en el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 5213) y su resultado (fojas 5133 a 5138), se aprecia que luego de evaluar el escrito de descargo de la recurrente de 20 de abril de 2018 (fojas 5190 a 5192), la Administración reiteró que la recurrente no exhibió ni proporcionó información que sustente fehacientemente las operaciones registradas en las mencionadas cuentas y mantuvo las observaciones.

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

Que según el inciso I) del citado artículo 37 son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el artículo 37 en mención, modificado por Ley N° 28991²³, agrega que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que este Tribunal, en la Resolución N° 08637-1-2012, entre otras, ha interpretado que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

- Cuenta contable Indemnización

Que a efectos de acreditar la acotación formulada la recurrente presentó:

- Boleta de pago correspondiente al mes de enero de 2012 de la trabajadora que precisa como fecha final del vínculo laboral el 15 de enero de 2012 (foja 7239).
- Convenio de extinción del contrato de trabajo por mutuo disenso del 15 de enero de 2012, suscrito con la trabajadora , a través de este convenio, la recurrente se compromete a abonar S/74 093,04 a la trabajadora como mecanismo de promoción de trabajo autónomo con ocasión del cese, en calidad de asignación para la constitución de una empresa (fojas 7232, 7233 y 7238).
- Contrato de compraventa del 15 de enero de 2012, mediante el cual la recurrente transfiere la propiedad de un vehículo valorizado en \$8 944,00 a , con cargo a los beneficios sociales y cualquier monto que le corresponda como consecuencia del vínculo laboral (fojas 7234 a 7237).
- Liquidación de beneficios sociales de , en esta liquidación se identifican los ingresos otorgados a favor de la trabajadora, incluyendo la asignación para la constitución de empresa por S/74 093,04, también se muestra el descuento por la compra del auto, valorado en \$8 944,00 (equivalente a S/24 077,25), resultando en un neto a pagar de S/52 823,37 (foja 7227).
- Cheque a favor de por S/52 823,37, los estados de cuenta del donde se identifica el cobro del mencionado cheque y reporte del movimiento de las Cuentas 10 y 41 en

²³ Publicada en el diario oficial El Peruano el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

el que se refleja un egreso de sus cuentas bancarias y cancelación de una obligación de pago a su trabajadora por S/52 823,37 (fojas 7229 a 7231 y 7240)

Que de la valoración de la información presentada, se concluye que acredita que el cargo materia de reparo corresponde al otorgamiento de un incentivo a favor de la trabajadora, con motivo del cese del vínculo laboral con la recurrente, ello en el marco del convenio de extinción del contrato de trabajo por mutuo disenso pactado con su trabajadora, así la documentación descrita acredita tanto el otorgamiento como la cancelación del incentivo conforme a lo estipulado en dicho convenio.

Que en tal sentido, conforme con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la deducción de este gasto es acorde a derecho, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

- Cuenta contable Bono Aniversario

Que en relación al cargo acotado en la Cuenta contable Bono Aniversario por S/50 788,33, se aprecia que fue registrado bajo la glosa «Reclasificac. Bono expatriados-G.» (foja 4931), así respecto al trabajador obra en autos la siguiente documentación:

- Prórroga del contrato individual de trabajo extranjero de 14 de junio de 2011 en el que se extiende el vínculo laboral de la recurrente con el trabajador por un año adicional, detalla los conceptos remunerativos, como el haber mensual (S/11 234,00), las gratificaciones (S/22 468,00), la asignación por periodo de expatriación (S/26 961,60); y los conceptos no remunerativos como la vivienda (hasta por un valor anual de S/58 680,00) y el vehículo (hasta por un valor anual de S/58 000,00); además, se indica que además de la remuneración pactada el trabajador podrá percibir un bono anual cuyo monto es equivalente a 4 remuneraciones mensuales, el que será determinado conforme al alcance de los objetivos corporativos e individuales, definido en la política de Bono (fojas 247/vuelta a 250).
- Liquidación de beneficios sociales del trabajador de 30 de junio de 2012 (foja 246), verificándose de sus conceptos que no se identifica concepto alguno vinculado al cargo en la Cuenta contable Bono Aniversario por S/50 788,33, materia de observación.
- Norma de expatriación – NM 044, que detalla las obligaciones por parte de la empresa con los trabajadores expatriados (fojas 269 a 284).

Que de la evaluación a la documentación descrita, se verifica que aunque existió un vínculo laboral entre la recurrente con el trabajador no es posible asociar los conceptos que habría percibido el trabajador con el cargo materia de reparo, ya sea como bono de expatriado según la glosa registrada o como bono de aniversario según la cuenta contable en la que fue registrada.

Que en tal sentido, al no haberse acreditado fehacientemente el cargo acotado, aunado a que en el curso de la fiscalización la recurrente aceptó la acotación formulada alegando que existió un error en la conceptualización de la entrega del bono que debió otorgarse en el año 2011, se concluye que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de relevancia lo alegado acerca que el cargo en la Cuenta contable Bono Aniversario, cumple con el principio de causalidad, toda vez que la formulación del reparo se sustentó en la no acreditación de la fehaciencia del cargo en la aludida cuenta, y no en la acreditación de la causalidad.

4. Participación de utilidades sin acreditar el medio de pago y pagadas después del vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2012 (S/54 730,00)

Que la recurrente sostiene que la participación de los trabajadores en las utilidades califica como renta de quinta categoría, y por ende, se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie, asimismo, refiere que tratándose de títulos valores como el cheque, se considera que la participación en las utilidades ha sido percibida, desde el momento en que el acreedor (trabajador) haya estado en la posibilidad de recogerlo y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente, de conformidad con inciso v) del artículo 37 y los artículos 57 y 59 de la



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892.

Que la Administración sostiene que la recurrente no acreditó el pago de la participación en las utilidades a sus trabajadores del ejercicio 2012, por S/13 766,00, asimismo, observó que el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa por S/40 964,00, se efectuó en fecha posterior al vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la Renta 2012. Indica que la recurrente no presentó información adicional que desvirtúe las observaciones señaladas, y que no se ha cuestionado la causalidad de las utilidades, por cuanto en un primer caso no se ha acreditado su pago, y en el segundo, está acreditado que su pago fue posterior al vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que en el Anexo N° 1.4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 8120 a 8127) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por S/54 730,00, por la deducción de la participación de utilidades sin acreditar el medio de pago y aquellas pagadas después del vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2012, por S/13 766,00 y S/40 964,00, respectivamente, señala como base legal el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento los Resultados de los Requerimientos N° y .

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 4939 y 4940) la Administración señaló que de la revisión de los papeles de trabajo de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, la recurrente dedujo de la determinación de la renta imponible, la operación denominada "participación a los trabajadores" por S/467 943,00, por lo que solicitó, entre otros, exhibir la documentación que sustente la deducción descrita, tales como, medios de pago, boletas de pago, asientos contables, entre otros.

Que en respuesta, mediante escrito de 22 de agosto de 2016, la recurrente señaló, entre otros, que cumplía con adjuntar las boletas, reportes de pago, asientos de pago y PDT (fojas 4890), así como, mediante el correo de 1 de setiembre de 2016, adjuntó un archivo Excel, y señaló que adjuntaba el detalle de las utilidades 2012 (fojas 239 a 245).

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4829 a 4870), la Administración dio cuenta de la información presentada por la recurrente, y señaló: 1. Que proporcionó un listado en archivo digital (Excel) con la fecha del pago de las utilidades, sin embargo, en el referido archivo una serie de operaciones por pago de utilidades estuvieron en blanco, y la recurrente no exhibió la documentación correspondiente, por S/13 766,00, y, 2. Del listado del archivo digital y de los medios de pago exhibidos, verificó una serie de operaciones por pago de utilidades que fueron pagadas después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2012, por S/40 964,00. En tal sentido, reparó S/54 730,00, por no acreditar el pago de la Participación de utilidades, según lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, mediante los Anexos N° 1 y 2 del Requerimiento N° (foja 8694) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo bajo análisis (punto 4), para que formulara sus descargos de estimarlo pertinente.

Que en respuesta, mediante escrito de 23 de abril de 2018, la recurrente señaló, entre otros, que la participación de los trabajadores en las utilidades calificaba como renta de quinta categoría y, por ende, se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie, asimismo, refirió que tratándose de títulos valores como el cheque, se considera que la participación en las utilidades ha sido percibida, desde el momento en que el acreedor (trabajador) haya estado en la posibilidad de recogerlo y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente, de conformidad con inciso v del artículo 37 y los artículos 57 y 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 892 (foja 5190).

Que en el numeral 1.4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4829 a 4870) la Administración señaló que la recurrente no proporcionó información adicional al vencimiento del requerimiento, por lo que mantuvo el reparo por S/54 730,00 (fojas 5127 a 5133).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, indica que la participación se efectuaría mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisa en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y extrabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso c) del artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son rentas de quinta categoría las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que el inciso v) del artículo 37 de la anotada ley indica que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que en las Resoluciones N° 06762-3-2013, 21233-3-2012, 07787-4-2020 y 02365-10-2022, entre otras, se ha establecido que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro de plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, a efectos de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se realizara el pago.

Que sobre la disponibilidad de una acreencia, autores como _____, consideran que lo que interesa en el criterio de lo percibido es la disponibilidad de la ganancia por su titular, es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto ha podido disponer de ella, aun cuando su disposición no haya sido real sino solo una posibilidad.

Que desde el punto de vista civil, podría interpretarse que en aplicación del artículo 1233 del Código Civil que dispone que "la entrega de títulos valores que constituyen órdenes o promesas de pago, sólo extinguirá la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado, salvo pacto en contrario", tratándose del cheque (título valor), el ingreso habría quedado a disposición cuando su titular lo hubiese cobrado.

Que sin embargo, desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta (nótese que este señala que se considera que se encuentra a disposición del acreedor aun cuando este no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie) es que se considere que el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que por su parte, este Tribunal en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que según la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 2, como es el caso del recurrente, debía presentarse el 26 de marzo de 2013.

Que según las normas citadas, en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, salvo que se acreditara el supuesto previsto por el inciso q) del artículo 21 del reglamento.

Que de la Resolución de Determinación N° los requerimientos citados y el documento proporcionado por la recurrente en archivo digital (Excel) con la fecha del pago de las utilidades, se aprecia que la Administración acotó la deducción de la participación de utilidades sin acreditar el medio de pago, y aquellas pagadas después del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2012, por S/13 766,00 y S/40 964,00, respecto de los siguientes trabajadores cesados:

Nombre del beneficiario en situación de cese	Importe a distribuir	Fecha de pago	Nombre del beneficiario	Importe a distribuir	Fecha de pago
	775,65	-		491,39	10/04/13
	87,19	-		1 231,50	03/04/13
	847,16	-		1 707,77	03/04/13
	758,38	-		1 133,68	18/06/13
	993,25	-		1 055,17	18/04/13
	81,08	-		567,29	03/04/13
	50,31	-		305,05	03/04/13
	498,87	-		887,79	03/04/13
	2 704,41	-		1 325,93	10/04/13
	68,33	-		585,51	10/04/13
	68,29	-		855,50	03/04/13
	101,74	-		985,50	03/04/13
	341,84	-		1 184,90	10/04/13
	276,37	-		993,09	03/04/13
	78,49	-		861,99	24/04/13
	992,15	-		832,50	18/04/13
	618,59	-		109,11	30/04/13
	343,37	-		583,62	08/05/13
	760,36	-		3 084,86	03/04/13
	355,10	-		848,72	10/04/13
	369,05	-		213,17	10/04/13
	647,06	-		667,23	30/04/13
	420,47	-		1 167,71	03/04/13
	294,21	-		271,00	03/04/13
	123,90	-		1 406,74	03/04/13
	715,58	-		177,01	03/04/13
	394,68	-		1 362,21	03/04/13
	1 527,02	15/05/13		178,99	03/04/13
	196,77	18/04/13		1 079,82	03/04/13
	1 635,77	03/04/13		69,95	03/04/13
	1 236,07	03/04/13		390,12	03/04/13
	552,45	16/07/13		975,59	03/04/13
	1 211,99	03/04/13		347,02	10/04/13
	150,43	03/04/13		4 640,65	02/05/13
	215,92	10/04/13		364,81	18/04/13
	1 294,88	10/04/13			

Que a fin de acreditar la puesta a disposición de la participación en las utilidades a sus trabajadores cesados antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2012, mediante un correo de 1 de setiembre de 2016, la recurrente adjuntó un archivo Excel que contiene el detalle de las participaciones de dichos trabajadores (fojas 239 a 245), no obstante, este solo identifica a los beneficiarios de dicho concepto, los respectivos importes y la fecha de pago, entre otros, pero no sustenta el pago o puesta a



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

disposición de la participación de utilidades, constituyendo un documento meramente informativo, que no acredita el cobro ni la recepción de cheques por parte de los trabajadores, toda vez que no contiene rúbrica o constancia de recepción alguna en la fecha en que habrían sido recibidos.

Que de la documentación que obra en autos, no se advierte que la recurrente hubiese realizado actuaciones destinadas a comunicar a los citados trabajadores cesados, de manera directa, que se encontraban a su disposición los cheques relacionados con el pago por participación de utilidades, de forma tal que aquellos hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca.

Que en tal sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, al no haber acreditado que cumplió con pagar o poner a disposición de sus trabajadores cesados la participación de utilidades del ejercicio 2012, ascendentes a S/13 766,00 y S/40 964,00, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

5. Reparó a las deducciones incluidas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2012, cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos por S/5 838 314,00

5.1. Deducción por desmedros no sustentados por S/3 154 472,88

Que la recurrente sostiene que en etapa de reclamación la Administración modificó el fundamento del reparo, usando indebidamente la facultad de reexamen del artículo 127 del Código Tributario, toda vez que en fiscalización el reparo recayó en la determinación del importe de la deducción, sustentándose en la supuesta duplicidad del gasto y en la discrepancia entre el importe señalado en los anexos de las actas notariales con el importe registrado en la contabilidad y el deducido por la compañía, mientras que en la resolución apelada no solo no se mantuvo la observación relacionada a la determinación del importe deducido, sino que se confirmó el reparo señalando que la compañía no acreditó que los bienes calificados como desmedros formaban parte de sus existencias, ni su respectiva salida en el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que sostiene que cumple todos los requisitos previstos en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento para la deducción de gastos por desmedros de existencias, esto es, contar con el acta de constatación de la destrucción ante Notario Público y las comunicaciones a la Administración dentro del plazo establecido, los cuales son reconocidos como únicos requisitos para la deducción, tanto en los pronunciamientos de este Tribunal como en los de la Administración, por lo que se afectaría el principio de predictibilidad si ambas instituciones cambian dicho criterio exigiéndole, además, acreditar la calidad de desmedro con algún medio probatorio en particular.

Que invoca los principios de presunción de veracidad y conducta procedimental, a fin de señalar que al haber exhibido el acta de constatación de la destrucción ante Notario Público y las comunicaciones a la Administración en el plazo establecido, corresponde a la Administración la carga de la prueba para desvirtuar la calidad de desmedro, lo cual implicaría desacreditar la fe pública de un acto notarial.

Que arguye que la norma solo exige acreditar la destrucción de las existencias debido a que resulta ilógico que un contribuyente destruya existencias que puede comercializar solo para poder deducirlas como gasto.

Que discrepa de la posición de la Administración de cuestionar la calidad de desmedro de los productos destruidos, a pesar que el notario dio fe de tal calificación en las actas de presencia y constatación notarial, y dejó constancia de que se trata de bienes detallados en el inventario físico de la compañía, siendo que de acuerdo con la Ley de Notariado las actas notariales son instrumentos públicos que dan fe de hechos.

Que considera que la Administración aplicó incorrectamente normas de carácter sustancial, mas no normas de carácter procedimental, por lo que no corresponde que retome competencia para revisar nuevamente el gasto por desmedros de bienes o se declare la nulidad de su actuación.

Que por su parte, la Administración mantuvo el reparo señalando que no pudo verificar que las mercaderías



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

objeto de destrucción formaron parte del inventario de la recurrente en el ejercicio 2012, ya que en los anexos adjuntos a las actas notariales presentadas no se puede constatar su salida en el registro de inventario permanente valorizado, que permitiera verificar que se encontraban vencidas o con problemas en su calidad o rotas, debido a que la recurrente no presentó información detallada tales como reportes de ingreso, tiempo de duración del producto que permitiese verificar el estado del vencimiento o que el producto no debiese comercializarse en cumplimiento de las normas sectoriales (salud).

Que acerca de la nulidad invocada por la recurrente, esta aduce que en etapa de reclamación la Administración modificó el fundamento del reparo, usando indebidamente la facultad de reexamen contemplada en el artículo 127 del Código Tributario, toda vez que en fiscalización el reparo recayó en la determinación del importe de la deducción, sustentándose en la supuesta duplicidad del gasto y en la discrepancia entre el importe señalado en los anexos de las actas notariales con el importe registrado en la contabilidad y el deducido por la compañía, mientras que en la resolución apelada no solo no se mantuvo la observación relacionada a la determinación del importe deducido, sino que se confirmó el reparo bajo el argumento de que la compañía no acreditó que los bienes calificados como desmedros formaban parte de sus existencias, ni su respectiva salida en el Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que el artículo 127 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981²⁴, señala que el órgano encargado de resolver se encuentra 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; precisa que dicho órgano 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 el numeral 2 del artículo 109 del citado código establece que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 150 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados.

Que del Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8101 a 8119 y 8193), se aprecia que la Administración reparó S/3 154 472,88, por la deducción por desmedros de existencias, porque la información exhibida y/o proporcionada por la recurrente no sustentaba fehacientemente la deducción incluida en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Requerimiento N° (fojas 4938 y 4939) y su resultado (fojas 4840 a 4844), se aprecia que luego de evaluar la información y documentación presentada para sustentar la deducción por concepto de desmedros en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio, la Administración centró su observación en la determinación del importe deducido por tal concepto por S/3 154 473,00 (fojas 4840 a 4842), indicó que: i) Tal monto no guarda relación con el monto reportado en las 4 actas notariales presentadas por la recurrente, el cual ascendía a S/3 332 461,00, ii) No exhibió los asientos contables que validen la afirmación respecto a la determinación del importe deducido, iii) La recurrente realizó provisiones por mermas, destrucción de productos y productos discontinuados en la cuenta contable 69 Costos, que disminuyen los resultados del ejercicio, por lo que no debió deducir tales provisiones pues ello genera duplicidad en la determinación (disminución) de la renta neta imponible.

Que adicionalmente, la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó las fotografías ni el «informe de calidad de no conformidades», que afirmó presentar en respuesta al indicado requerimiento mediante escrito del 22 de agosto de 2016 (fojas 4841, 4887 a 4889 y 4929), y de todo ello concluyó lo siguiente:

²⁴ Publicado el 15 de marzo de 2007, vigente desde el 1 de abril de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

«El contribuyente indicó que la citada deducción corresponde a deducciones por desmedros de mercadería, sin embargo no proporcionó información que acredite el importe deducido descrito en los papeles de trabajo de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta 2012. No exhibió el listado de los bienes que sumen el importe que se consideró como deducción (para poder validar con las salidas del Registro Permanente Valorizado), actas de destrucción que se relacionen con los reportes presentados, asientos de registro contable, guías de remisión por el traslado de la mercadería a destrucción, entre otra documentación relacionada.

Cabe indicar que debido a que el contribuyente no exhibió información que sustente la naturaleza de estas operaciones, no se ha podido validar si esta corresponde a desmedros.

En conclusión, la información proporcionada por el contribuyente no sustenta fehacientemente la deducción incluida en la determinación de la renta neta 2012 por S/3 154 473».

Que del Requerimiento N° _____, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5212, 5213 y 5215), y su resultado (fojas 4836 a 4844), se aprecia que luego de evaluar la información y documentación que la recurrente presentó luego que le fuera comunicada la conclusión del agente fiscalizador en torno a la presente observación, la Administración citó el escrito de descargo presentado el 20 de abril de 2018 (fojas 5188 a 5190), en la que el contribuyente señaló entre otros argumentos de defensa, lo siguiente:

«En el presente conforme se encuentra acreditado, Natura tiene como giro de negocio en el país la importación y venta de productos de cuidado personal y cosméticos.

Atendiendo a las normas tributarias y sanitarias contenidas en la Ley de los Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios, así como a los criterios jurisprudenciales citados, se tiene que los productos farmacéuticos, de higiene personal o cosméticos que no cumplieran determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación por ejemplo, son reconocidos per se como desmedro de existencias que constituyen un gasto necesario y vinculado con la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes y de sus condiciones de comercialización.

En efecto, según las normas y criterios expuestos, se tiene que las destrucciones de productos o medicamentos que no cumplieran determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, son reconocidas como desmedro de existencias que constituye un gasto necesario y vinculado a la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes, de sus condiciones de comercialización, y que deriva del cumplimiento de una norma legal, obligación legal sujeta a fiscalización por las autoridades competentes y pasible de sanciones administrativas, sin perjuicio de las repercusiones negativas en la imagen de la empresa y de los productos comercializados²⁵»

Que la Administración indicó que si bien la recurrente señaló que el concepto deducido corresponde a la destrucción de productos o medicamentos que no cumplieron determinadas condiciones, no exhibió ni proporcionó información que sustente su naturaleza, no pudiendo validarse si corresponde a desmedros; por lo que dejó constancia que no proporcionó información adicional y mantuvo el reparo (foja 5115).

Que en el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 8101 a 8119), la Administración formuló el reparo citando el análisis efectuado en los resultados de los requerimientos antes indicados. En la etapa de reclamación la Administración señaló lo siguiente:

Que al respecto se verifica que conforme a las condiciones establecidas en el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta antes citado, el contribuyente presentó cuatro actas notariales de destrucción de productos, adjuntando a las mismas la comunicación de destrucción de desmedros presentada a la SUNAT, así como el detalle de los productos que fueron objeto de destrucción en presencia del Notario público Dr.

Que así también, presentó los papeles de trabajo de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta (...), y tres reportes en medio magnético -archivos txt- (...) Así, de la revisión del detalle de desmedros presentado

²⁵ Cita extraída de la foja 5189. Subrayado agregado para efectos de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

por el contribuyente se aprecia que la deducción materia de análisis (...) fue determinada de la siguiente manera:

Detalle	Importe
1era Quema de existencias-sustentada	S/ 635,012
2da Quema de existencias-sustentada	S/ 1'183,597
3ra Quema de existencias-sustentada	S/ 8,531
4ta Quema de existencias-sustentada	S/ 1'075,410
Destrucción de existencias no provisionado	S/ 110 173
Subtotal (a)	S/ 3'012,722
Detalle	Importe
Total Destrucción (sustentado con Carta a SUNAT)	S/ 1'302,293
Destrucción Registrada en la contabilidad	S/ (1'160,542)
Subtotal (b)	S/ 141,751
Total deducción (a + b)	S/ 3'154,473

Que en esta instancia se verifica que el contribuyente ha cumplido con presentar la correspondiente comunicación a esta administración dentro del plazo de ley, siendo que de la revisión de las actas de destrucción y anexos se precia que dicha diligencia involucró un total de S/3 332,275.96 de mercaderías; no obstante de la revisión de los anexos adjuntos a las referidas actas notariales, esta instancia no pudo verificar la salida de las mismas en el registro de inventario permanente valorizado, que permita verificar que aquellas se encontraban vencidas o con problemas en su calidad o rotas (como se indica en el mencionado detalle), debido a que el contribuyente no cumplió con presentar información detallada tales como reporte de ingreso, tiempo de duración del producto que permitiese verificar el estado de vencimiento o que el producto no debiese comercializarse en cumplimiento de las normas sanitarias (salud).

En tal sentido, considerando que de la documentación presentada no es posible verificar que las mercaderías objeto de destrucción formaron parte del inventario del contribuyente por el ejercicio 2012, el gasto por desmedro no se encuentra debidamente sustentado, siendo que en virtud del principio de la carga de la prueba, era obligación de aquel acreditar el estado de las mercaderías materia de reparo, por lo que corresponde en esta instancia mantener el reparo²⁶.

Que de lo señalado en la resolución apelada, se advierte que en instancia de reclamación la Administración dio por superados los cuestionamientos formulados en fiscalización sobre la determinación del importe deducido por desmedro de existencias –que consta en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 4840 a 4842)– y mantuvo la observación concerniente a que la recurrente no sustentó que los productos destruidos no cumplían con las condiciones que señaló en el escrito de descargo presentado el 20 de abril de 2018 (fojas 5188 a 5190), esto es, que se trata de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, a fin de ser reconocidos como desmedro de existencias, observación que se formuló en el Resultado del Requerimiento N° (foja 5189).

Que de los fundamentos expuestos tanto en fiscalización como en reclamación, se desprende que las razones o fundamentos que soportaron el reparo, por el cual la Administración sostiene que la información exhibida y/o proporcionada por la recurrente no sustenta fehacientemente la deducción como gasto por concepto de desmedro de existencias, se mantuvieron en reclamación únicamente en el extremo referido a que la recurrente no sustentó que los productos destruidos correspondían a productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación.

Que si bien en la etapa de reclamos se dejaron de lado algunas consideraciones que sustentaban el reparo, ello no significó una modificación, alteración o distorsión de sus fundamentos, ya que, tal como se evidenció en párrafos previos, en aquella instancia la Administración mantuvo el fundamento referido a que la recurrente no sustentó que los productos destruidos correspondían a productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación.

Que en consecuencia, al no encontrar mérito en los argumentos de la recurrente para denunciar que la resolución apelada modificó el fundamento del reparo, corresponde desestimar la pretensión de nulidad por ejercicio indebido de la facultad de reexamen y analizar la procedencia del reparo efectuado.

²⁶ Cita extraída de la foja 11442. Subrayado agregado para efectos de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N°

(fojas 8101 a 8119 y 8193), la Administración reparó S/3 154 472,88, por la deducción por desmedros de existencias, al considerar que la información exhibida y/o proporcionada no los sustenta fehacientemente. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme con el literal f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, 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, su deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; en consecuencia, son deducibles, entre otros, los gastos por desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que según el literal c) del artículo 21 de su Reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, para la deducción de las mermas y desmedros de existencias, dispuesta en el literal f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1). Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo; y 2) Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Esta disposición agrega que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente que contenga por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción; y tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Que de las disposiciones reseñadas se extrae que la evaluación acerca de la deducción por desmedro de existencias pasa por corroborar la ocurrencia de dos eventos sucesivos, encontrándose uno de ellos supeditado al cumplimiento del otro; a saber: i) la comunicación a la SUNAT de la destrucción de las existencias con un plazo de anticipación no menor de 6 días hábiles; y ii) la destrucción de las referidas existencias ante Notario Público o ante Juez de Paz, a falta de aquel.

Que de lo actuado en fiscalización se observa que al ser requerida para acreditar los desmedros cargados a gastos, la recurrente presentó 4 actas notariales de destrucción de productos cosméticos, de 21 de marzo, 8, 9 y 27 de agosto y 28 de diciembre de 2012, emitidas por el Notario Público (fojas 135 a 238), las cuales llevan anexadas la comunicación de tales destrucciones dentro del plazo exigido por ley (9 de marzo, 30 de julio, 16 de agosto y 17 de diciembre de 2012)²⁷ y el reporte de los productos destruidos, identificando su código y costo total; cuyo contenido es el siguiente contenido:

- «Acta Notarial de Destrucción de Productos Cosméticos» (fojas 135 a 148), emitida por abogado Notario Público de Cañete en el que dejó constancia que el 21 de marzo de 2012 se constituyó en el depósito de seguridad y planta de tratamiento de , ubicado en el Km. , provincia de Cañete, departamento de Lima, en presencia del representante de la recurrente y del ingeniero del almacén para «comprobar la destrucción de diversos productos cosméticos; vencidos, mermas y dañados de acuerdo al anexo que se adjunta a la presente acta». Agregó que la mercadería fue transportada hacia el depósito de seguridad de la planta en 4 camiones furgón de placas de rodaje y de la empresa las cuales fueron llevadas a la parte alta de la planta, donde se encuentra el depósito de seguridad, donde constató que los productos «fueron triturados con una retroexcavadora de oruga de la empresa y mezclados con residuos de hidrocarburo (líquidos grasos), para su disposición final fueron cubiertos con cal y tierra; dejándolos completamente inutilizados para su comercialización y/o circulación en el mercado».

- «Acta Notarial de Destrucción de Productos Cosméticos» (fojas 149 a 152), emitida por abogado Notario Público de Cañete , en el que dejó constancia que el 27 de agosto de 2012 se

²⁷ La Administración dejó constancia de la presentación de dichas actas notariales en los resultados de los Requerimientos N° y (fojas 4842, 5124 y 5125).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

constituyó en el depósito de seguridad y planta de tratamiento de _____ ubicado en el Km. _____, provincia de Cañete, departamento de Lima, en presencia del representante de la recurrente y del ingeniero del almacén para *«comprobar la destrucción de diversos productos cosméticos; vencidos, dañados y en mal estado; de acuerdo al anexo que se adjunta a la presente acta»*. Agregó que la mercadería fue transportada hacia el depósito de seguridad de la planta en 1 camión furgón de placa de rodaje _____ por la empresa _____, las cuales fueron llevadas a la parte alta de la planta, donde se encuentra el depósito de seguridad, donde constató que los productos *«fueron triturados con una retroexcavadora de oruga de la empresa _____ y mezclados con residuos de hidrocarburo (líquidos grasos), para su disposición final fueron cubiertos con cal y tierra; dejándolos completamente inutilizados para su comercialización y/o circulación en el mercado»*.

- *«Acta Notarial de Destrucción de Productos Cosméticos»* (fojas 153 a 217), emitida por abogado Notario Público de Cañete _____, en el que dejó constancia que el 8 de agosto de 2012 se constituyó en el depósito de seguridad y planta de tratamiento de _____, ubicado en el Km. _____, provincia de Cañete, departamento de Lima, en presencia del representante de la recurrente y de un representante de _____ para *«comprobar la destrucción de diversos productos cosméticos; vencidos, dañados y en mal estado de acuerdo al anexo que se adjunta a la presente acta»*. Agregó que la mercadería fue transportada hacia el depósito de seguridad de la planta en 7 camiones furgón de placas de rodaje _____ Y _____, las cuales fueron llevadas a la parte alta de la planta, donde se encuentra el depósito de seguridad, donde constató que los productos *«fueron triturados con una retroexcavadora de oruga de la empresa _____ y mezclados con residuos de hidrocarburo (líquidos grasos), para su disposición final fueron cubiertos con cal y tierra; dejándolos completamente inutilizados para su comercialización y/o circulación en el mercado»*.
- *«Acta Notarial de Destrucción de Productos Cosméticos»* (fojas 218 a 238), emitida por abogado Notario Público de Cañete _____, en el que dejó constancia que el 28 de diciembre de 2012 se constituyó en el depósito de seguridad y planta de tratamiento de _____, ubicado en el _____, provincia de Cañete, departamento de Lima, en presencia de un representante de la empresa _____ y de un ingeniero del almacén para *«comprobar la destrucción de diversos productos cosméticos; vencidos, dañados y en mal estado de acuerdo al anexo que se adjunta a la presente acta»*. Agregó que la mercadería fue transportada hacia el depósito de seguridad de la planta en 5 camiones furgón de placas de rodaje _____ y _____ por la empresa _____, las cuales fueron llevadas a la parte alta de la planta, donde se encuentra el depósito de seguridad, donde constató que los productos *«fueron triturados con una excavadora de oruga de la empresa _____ y mezclados con otros productos tóxicos y para su disposición final fueron enterrados en dicho recinto; dejándolos completamente inutilizados para su comercialización y/o circulación en el mercado»*.

Que del contenido de las indicadas actas notariales se advierte que el Notario Público _____ dio fe de la destrucción de diversos bienes de la recurrente respecto de los cuales dejó constancia que correspondían a productos cosméticos *«vencidos, dañados y en mal estado»*, de acuerdo con los anexos adjuntos a ellas. Asimismo, señaló haberse constituido en el depósito de seguridad y planta de tratamiento de _____ por encargo de la recurrente y dio fe que la mercadería fue trasladada al recinto en diversos camiones, donde fue recibida en su integridad y llevada a la parte alta de la planta, lugar en el que constató que los productos fueron triturados con una excavadora de oruga, mezclados con residuos de hidrocarburo y enterrados en dicho recinto, dejándolos completamente inutilizables para su comercialización y/o circulación en el mercado (fojas 135 a 238).

Que al respecto, si bien la Administración cuestiona que la recurrente no acreditó que los productos destruidos correspondían a productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, de las actas notariales antes referidas se aprecia que el Notario Público dejó expresa constancia que se constituyó en el recinto con el propósito de comprobar la destrucción de bienes vencidos, dañados y en mal estado, especificando que estos bienes se encontraban detallados en los anexos adjuntos a tales actas; y dio fe que tales productos fueron destruidos, quedando completamente inutilizables para su comercialización y/o



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

circulación en el mercado. Debiendo precisarse que no es materia de controversia que los productos detallados en los anexos hayan sido efectivamente destruidos.

Que de la evaluación de la documentación antes glosada, se advierte que los bienes materia de observación correspondían a existencias que fueron destruidas, habiendo dejado constancia el notario que certificó tanto el inventario como la destrucción de dicha mercadería, que correspondían a bienes vencidos, dañados y en mal estado, quedando inutilizables para su comercialización y/o circulación en el mercado.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la Administración, se aprecia que se encuentra acreditado de manera razonable que los bienes que fueron destruidos se encontraban deteriorados, habiendo sido verificado ello por Notario Público mediante la certificación correspondiente al momento de su destrucción, por lo tanto, el reparo efectuado no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo, careciendo de relevancia atender los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

5.2 Vacaciones pagadas durante el ejercicio por S/1'582,330.00

Que la recurrente indica que para sustentar la deducción por vacaciones pagadas presentó planillas de enero a diciembre de 2012, boletas de pago, estados de cuenta, relación de personas a quienes efectuó el pago de vacaciones, liquidación de trabajadores cesados en el 2012 y cheques por el pago de las liquidaciones de 2012.

Que la Administración señala que confirmó el reparo porque la recurrente no sustentó el importe deducido por concepto de vacaciones pagadas, al encontrar inconsistencias en el saldo inicial de la cuenta contable; ni presentó el detalle de los trabajadores que recibieron el pago de vacaciones, boletas de pagos, medios de pago, liquidación de beneficios sociales e información complementaria que sustente la deducción.

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8101 a 8119 y 8193), la Administración reparó S/1 582 330,00, correspondiente a la deducción por vacaciones pagadas en el ejercicio 2012, al considerar que la información exhibida y/o proporcionada no los sustenta fehacientemente. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Requerimiento N° (fojas 4938 y 4939) y su resultado (fojas 4840 a 4844) se aprecia que como resultado de evaluar la información y documentación que la recurrente presentó para efectos de sustentar la deducción en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio por concepto de vacaciones pagadas²⁸, la Administración señaló que la cuenta contable « *Provisión de Vacaciones a Pagar* » no tiene los mismos saldos iniciales que los papeles de trabajo de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio; asimismo señaló que la recurrente no exhibió el listado de personas que recibieron el pago de vacaciones, ni los medios de pago (transferencias bancarias, cheques, entre otros), ni los cargos de recepción de los pagos realizados por este concepto; por lo que al no haber sustentado la naturaleza de tales operaciones, no pudo validar si corresponden a vacaciones, concluyendo que no acreditó fehacientemente la referida deducción.

Que del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5212, 5213 y 5215), y su resultado (fojas 5112 a 5127), se aprecia que al evaluar el escrito de descargo presentado el 20 de abril de 2018 (fojas 5188 y 5205), luego de la comunicación de la conclusión del agente fiscalizador en torno a la presente observación, la Administración reiteró que la recurrente no exhibió ni proporcionó información que sustente la naturaleza de las operaciones, no pudiendo validar si corresponden a vacaciones, por lo que mantuvo la presente observación.

Que de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el

²⁸ El importe inicialmente observado por este concepto ascendía a S/2 823 887,47 (foja 4938); no obstante, posteriormente la Administración constató que únicamente S/1 582 330,00 correspondía a la deducción por vacaciones pagadas (foja 4840).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final de la citada ley²⁹, señala que los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que el inciso a) del artículo 34 de la mencionada ley establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, como sueldos, salarios, asignaciones, gratificaciones, aguinaldos y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que mediante la Resolución N° 07719-4-2005 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, en el ejercicio gravable al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Que según las normas y criterio jurisprudencial glosado, a efecto de la deducción de las remuneraciones vacacionales en el ejercicio 2012, en tanto, estas constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor, corresponde verificar el cumplimiento de su pago hasta el plazo de vencimiento para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del citado ejercicio.

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT, la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 2, como es el caso de la recurrente, debían presentarse como máximo el 26 de marzo de 2013.

Que mediante escrito del 5 de junio de 2018 (fojas 7244 y 7258), la recurrente proporcionó como medios probatorios el detalle del cálculo del importe deducido por este concepto (fojas 5827 y 5828), cuadros con el detalle desgregado mes a mes de los trabajadores a quienes pagó vacaciones entre enero y diciembre de 2012 y su importe (fojas 5829 a 5832, 5833 a 5842 y 6512 y 6513), la relación y detalle de enero a octubre y diciembre del importe neto pagado a cada trabajador, desgregado por cada entidad bancaria en la que hizo el abono e identificando los casos en los que el pago lo realizó por medio de cheque (fojas 5849 a 5852, 5928 a 5931, 6043 a 6046, 6086 a 6089, 6107 a 6109, 6144 a 6147, 6184 a 6187, 6229 a 6232, 6287 a 6290, 6337 a 6340 y 6401 a 6404), boletas de pago (fojas 5855 a 5923, 5934 a 6039, 6050 a 6081, 6092 a 6103, 6113 a 6141, 6150 a 6180, 6190 a 6225, 6235 a 6284, 6293 a 6332, 6343 a 6394 y 6408 a 6511), estados de cuenta bancarios (fojas 5853, 5854, 5932, 5933, 6047, 6048, 6090, 6091, 6111, 6112, 6148, 6149, 6188, 6189, 6233, 6234, 6291, 6292, 6341, 6342, 6399, 6400, 6432 y 6433), liquidación de beneficios sociales, cheques y sus cargos de entrega (fojas 6514 a 6892).

Que el importe deducido por vacaciones pagadas en 2012 se conforma de la siguiente manera (foja 5827):

Vacaciones pagadas a colaboradores activos 2012	1 300 352,37
Vacaciones pagadas a cesados	501 355,83
Total vacaciones pagadas periodo 2012	1 801 708,20
Total vacaciones deducidas periodo 2012	1 582 329,63
Diferencia	219 378,57

i) Vacaciones pagadas a colaboradores activos 2012

Que del cuadro «Vacaciones del 2012» (fojas 5829 a 5832), se tiene que S/1 300 352,37 correspondiente a las «vacaciones pagadas a colaboradores activos 2012» está desgregado mes a mes del siguiente modo:

²⁹ Incorporada por Decreto Legislativo N° 945, publicado el 23 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Setiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre	Total
211 928,90	171 415,01	48 539,08	26 461,9	68 730,39	64 226,10	100 494,82	110 922,55	120 561,29	136 988,75	45 588,09	194 495,49	1 300 352,40

Que al respecto, de la revisión conjunta de los documentos presentados se verifica que la recurrente acreditó el pago de vacaciones de los trabajadores identificados en el cuadro (fojas 5829 a 5832), hasta el 26 de marzo de 2013, lo que constituye un requisito para su deducción de acuerdo con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta acorde a derecho su deducción. En tal sentido, el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en tales extremos, con excepción de los siguientes casos, en los que el reparo debe mantenerse y, por ende, confirmar la resolución apelada:

- Por las vacaciones que arguye haber pagado mediante el Banco Interbank en enero a por S/892,11 (foja 5830), por S/366,48 (foja 5831) y por S/1 149,17 (foja 5832); en febrero a por S/3 150,19 (foja 5831) y por S/890,51 (foja 5831); en junio a por S/593,94 (foja 5830); y en agosto a por S/863,03 (fojas 5829), por S/2 813,81 (foja 5829) y por S/5 414,22 (foja 5829); respecto de quienes no presentó las boletas de pago de tales meses (a diferencia de los otros casos), no resultando posible verificar si se incluyeron las aludidas remuneraciones vacacionales entre los conceptos pagados ya que tampoco presentó el PLAME de tales meses, lo que hubiese permitido contrastar los conceptos pagados a los trabajadores.
- Por las vacaciones que señala haber pagado mediante el de enero, marzo, abril, mayo y agosto, por S/9 839,64 enero (foja 5852), S/27 869,48 en marzo (foja 6046), S/11 757,97 en abril (foja 6089), S/9 631,50 en mayo (foja 6110) y S/11 620,28 en agosto (foja 6232), ya que no presentó los estados de cuenta correspondientes³⁰.
- Por el total de las vacaciones que indica haber pagado en noviembre, toda vez que si bien presentó estados de cuenta bancarios del y del en los que se aprecia cargos globales por S/396 289,98 y S/278 133,34, respectivamente, no es posible verificar que correspondan al pago de las vacaciones se habría realizado ya que, a diferencia de los otros meses, no presentó el cuadro con el importe neto pagado a cada trabajador desgregado por cada entidad bancaria en la que habría realizado el abono, por lo que resulta imposible verificar si el pago de las vacaciones las realizó hasta el 26 de marzo de 2013; de igual modo, no presentó el estado de cuenta del a pesar que identificó trabajadores a quienes habría pagado vacaciones mediante tal institución financiera.
- Por las vacaciones que arguye haber pagado por medio de cheque por S/1 173,34 en enero (foja 5852), S/1 206,82 en febrero (foja 5931), S/3 604,42 en marzo (foja 6046), S/1 203,84 en abril (foja 6089), S/1 398,55 en mayo (foja 6110), S/1 194,17 en junio (foja 6147) y S/1 474,75 en julio (foja 6187), toda vez que no presentó medio de prueba que permita verificar que tales cheques fueron puestos a disposición de los trabajadores hasta el 26 de marzo de 2013.

ii) Vacaciones pagadas a cesados

Que de la revisión conjunta del cuadro «Relación de personas cesadas en el 2012» (fojas 6512 y 6513), las liquidaciones de beneficios sociales, cheques de pago y sus cargos de entrega (fojas 6514 a 6892), se verifica que la recurrente acreditó el pago de vacaciones de los trabajadores cesados identificados en el indicado cuadro hasta el 26 de marzo de 2013, lo que constituye un requisito para su deducción según el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta acorde a derecho su deducción. En tal sentido, el reparo formulado no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar

³⁰ Cabe precisar que si bien la recurrente identificó algunos trabajadores a quienes habría pagado vacaciones mediante el en los meses de febrero, junio, julio, setiembre, octubre y diciembre, cuyos estados de cuenta no obran en el expediente, se debe señalar que de los estados de cuenta revisados en esta instancia se advierte que la recurrente incurrió en error material al señalar a dicha institución como el banco donde realizó el pago, ya que tales pagos se verifican en el estado de cuenta del



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

la resolución apelada en tales extremos, con excepción de los siguientes casos, en los que el reparo debe mantenerse y, por ende, confirmar la resolución apelada:

- a quien, según Liquidación de Beneficios Sociales y cargo de entrega del cheque N° 3177 (fojas 6580 a 6582), le pagaron vacaciones trucas por S/535,52 hasta el 26 de marzo de 2013, no verificándose el pago de S/1 339,20 por vacaciones pendientes y S/1 606,95 por vacaciones trucas, como se consigna en el cuadro «Relación de personas cesadas en el 2012» (foja 6512); y
a quien, según Liquidación de Beneficios Sociales y cargo de entrega del cheque N° (fojas 6638 a 6640), le pagaron vacaciones trucas por S/2 990,13 hasta el 26 de marzo de 2013, no verificándose el pago de S/3 252.63, como se consigna en el cuadro «Relación de personas cesadas en el 2012» (foja 6513).
- y en
cuyos casos no se visualiza de los cargos de entrega la fecha en que se puso a su disposición los cheques del pago de sus respectivas liquidaciones de beneficios sociales (fojas 6517 a 6519, 6548 a 6550, 6554, 6558, 6559, 6609 a 6611, 6635 a 6637 y 6671 a 6674).
- y
respecto de quienes solo presentó las liquidaciones de beneficios sociales, mas no el cheque de pago ni su cargo de entrega, ni ningún otro medio de pago (fojas 6681, 6687, 6688, 6689, 6690 y 6692).

Que en cuanto a lo señalado por la Administración en el sentido que la recurrente no sustentó el importe deducido por vacaciones pagadas, al encontrar inconsistencias en el saldo inicial de la cuenta contable, cabe señalar que si bien durante la fiscalización la Administración observó que la cuenta contable «Provisión de Vacaciones a Pagar» no tiene los mismos saldos iniciales que los papeles de trabajo de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio y que por ello la recurrente no habría sustentado fehacientemente la deducción del gasto, ello no es suficiente para desconocer el gasto en la medida que la recurrente acreditara haber efectuado el pago de las vacaciones deducidas dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como lo exige el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que se ha analizado en cada caso en esta instancia.

5.3 Participación de utilidades 2010 - Pagadas antes de la presentación de la DJ 2012 por S/297 813,00

Que la recurrente sostiene que en etapa de fiscalización cumplió con presentar la documentación que sustenta la deducción de la participación adicional de las utilidades del ejercicio 2010 que pagó en el ejercicio 2012 como resultado de haber aceptado en este año los reparos que la Administración formuló respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, tales como boletas de pago de marzo de 2013, planilla de marzo 2013, relación de personas que recibieron el reintegro de las utilidades del 2010, estados de cuenta bancarios del y del .

Que la Administración confirmó el reparo al considerar que de los estados de cuenta de enero a mayo de 2012 presentados, no puede distinguirse el pago de la participación de utilidades del ejercicio 2010 a favor de sus trabajadores; y que no presentó el detalle de los trabajadores beneficiados, boletas de trabajo, liquidaciones de beneficios sociales, medios de pago, entre otros que sustenten la operación.

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8101 a 8119 y 8193), la Administración reparó S/297 813,00, por la deducción por participación de utilidades del ejercicio 2010 pagadas antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, al considerar que la información exhibida y/o proporcionada no las sustenta fehacientemente. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° (fojas 4938 y 4939), la Administración



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

solicitó a la recurrente que explique por escrito los motivos por los que consideró como gasto deducible el concepto «Participación de Utilidades 2010 - Pagadas antes de presentación de DJ 2012 (Resultado de Fiscalización)» por S/297,813.00 y que presente documentos que sustenten su fehaciencia.

Que mediante escrito de 22 de agosto de 2016 (foja 4885), la recurrente explicó que el 24 de enero de 2013 rectificó su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 aceptando parcialmente los reparos formulado, ajustó los resultados del ejercicio 2010 y el importe de las utilidades distribuibles.

Que en el resultado a dicho requerimiento (fojas 4838 y 4839), la Administración señaló que las utilidades reparadas en el ejercicio 2010 y adicionadas por la recurrente ascendían a S/38 476,00, mas no al importe observado; e indicó que si bien presentó los estados de cuenta bancarios de enero a mayo de 2012, no presentó un listado identificando a los trabajadores beneficiados, las fechas y forma de pago, no siendo posible identificarlos en los aludidos estados de cuenta.

Que mediante el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5212, 5213 y 5215), la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones en torno a la presente observación, solicitándole que presente sus descargos documentados.

Que en el escrito de 20 de abril de 2018 (fojas 5187 y 5188), la recurrente señaló que según el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final del Texto Único Ordenado de la indicada ley y el Informe N° , corresponde que se reconozca en la determinación del ejercicio 2012 el efecto de los reparos temporales de ejercicios anteriores, por lo que deben reconocerse las participaciones en las utilidades en el ejercicio en que efectivamente se paguen.

Que en el punto 1.5 del resultado del indicado requerimiento (fojas 5114 y 5115), la Administración mantuvo su observación, dejando constancia que la recurrente no exhibió ni proporcionó información adicional.

Que mediante escrito del 5 de junio de 2018 (fojas 7244, 7245 y 7258), la recurrente reiteró que como consecuencia de la rectificación de su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, volvió a calcular las utilidades de los trabajadores en dicho ejercicio, las cuales pagó antes del vencimiento de la declaración jurada anual del ejercicio 2012 y dedujo en ese mismo ejercicio.

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de Tercera Categoría, establece en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de un porcentaje de la renta neta anual antes de impuestos, el cual se distribuirá de la siguiente forma: a) 50% distribuido en función a los días real y efectivamente laborados por cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador; y b) 50% distribuido en proporción a las remuneraciones de cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio, con el límite máximo de 18 remuneraciones mensuales vigentes del trabajador.

Que los artículos 7 y 10 de la citada norma precisan que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37 del citado dispositivo, prevé que los gastos o costos que



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada norma, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las rentas de quinta categoría se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la aludida norma señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que por su parte, la Décimo Cuarta Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945, precisa que los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que de las normas antes citadas se tiene que, para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía acreditarse que se efectuaron dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, su deducción debería efectuarse en el ejercicio en que se efectuase el pago³¹.

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT, la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 2, como es el caso de la recurrente, debían presentarse como máximo el 26 de marzo de 2013.

Que para sustentar la deducción como gasto por este concepto, la recurrente proporcionó como medios probatorios el cuadro «Detalle de participación de utilidades 2010 (resultado fiscalización)», en el que se aprecia, entre otros, la relación de trabajadores activos y cesados que recibieron la participación de utilidades del ejercicio 2010 y el importe correspondiente a cada uno, el cual totaliza S/297 813,16 (fojas 6994 a 6997); los cuadros «Planilla empleados marzo 2013» y «Detalle de Participación de utilidades 2010 (trabajadores cesados)», en los que se aprecia la relación de trabajadores activos y cesados, respectivamente, y el importe que cada uno recibió por la participación de utilidades del ejercicio 2010, las cuales totalizan S/172 288,16 y S/125 525,00, respectivamente (fojas 7002 a 7011 y 7214 a 7216), la relación de trabajadores activos a marzo de 2013 en el que se detalla el importe neto a pagar disgregado por cada entidad bancaria en la que hizo el abono y

(fojas 7012 a 7014), estados de cuenta bancarios del y del (fojas 7015 y 7016), y boletas de pago (fojas 7017 a 7213).

Que de los cuadros presentados se advierte que el importe deducido por concepto de participación de utilidades correspondientes al ejercicio 2010 se encuentra conformado de la siguiente manera:

Participación de utilidades trabajadores activos	S/172 288,16
Participación de utilidades trabajadores cesados	S/125 525,00
Total	S/297 813,16

Que de la revisión conjunta de los documentos aludidos se verifica que si bien la recurrente identificó a los trabajadores activos y cesados que recibieron la participación de las utilidades del 2010, de los estados de cuenta bancarios del y el (fojas 7012 a 7014) se verifica que pagó a sus trabajadores el 27 de marzo de 2013, esto es, luego del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como lo exige el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción como gasto, siendo que en el caso del contribuyente dicho plazo venció el 26 de marzo de 2013, según lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT. En tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente no cumplió con efectuar el referido pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio

³¹ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12554-8-2013.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

2012, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio.

Que en consecuencia, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

5.4 Bono Colectivo 2012 por S/530 000,00

Que la recurrente sostiene que el bono otorgado a sus trabajadores tiene naturaleza remunerativa, por tanto, el íntegro de su pago puede ser deducido como gasto para el empleador e indica que durante la fiscalización presentó la documentación contable que sustenta su explicación, la que no fue merituada por la Administración.

Que la Administración señala confirmó el reparo pues el PLAME presentado por la recurrente no permite verificar la determinación de la cuantía del bono otorgado, ni si fue pagado dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio, ni presentó el detalle de los trabajadores beneficiados con tal concepto, boletas de pago, liquidación de beneficios sociales, medios de pago, entre otros.

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8101 a 8119 y 8193), la Administración reparó S/530 000,00, por la deducción por la entrega de bonos colectivos, al considerar que la información exhibida y/o proporcionada no la sustenta fehacientemente. Señaló como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 5 del Requerimiento N° (fojas 4938 y 4939), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito los motivos por los que consideró como gasto deducible el concepto «Bono Colectivo 2012» por S/530,000.00 y que presente documentos que sustenten su fehaciencia.

Que mediante escrito presentado el 22 de agosto de 2016 (fojas 4884 y 4885), la recurrente explicó que otorgó a sus trabajadores un bono basado en la superación de la meta de la corporación, por S/530 000,00, el cual se reflejó en la planilla y la boleta de los trabajadores bajo el concepto de «participación voluntaria en las utilidades».

Que en el resultado a dicho requerimiento (foja 4836) la Administración señaló que el PLAME presentado por la recurrente no permite validar el importe deducido por este concepto y que no presentó, entre otros, el listado de personas beneficiadas con el bono, medios de pago, boletas de pago, entre otros; por lo que no sustentó fehacientemente la deducción incluida en la determinación del impuesto.

Que mediante el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5212, 5213 y 5215), la Administración comunicó a la recurrente sus conclusiones en torno a la presente observación, solicitándole que presente sus descargos documentados.

Que en el escrito presentado el 20 de abril de 2018 (fojas 5187 y 5188) la recurrente reiteró que el concepto otorgado tiene naturaleza contraprestativa, por lo que formó parte de la remuneración de sus trabajadores, siendo deducible como gasto de acuerdo con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1.5 del resultado del indicado requerimiento (foja 5114) la Administración mantuvo su observación, dejando constancia que la recurrente no exhibió ni proporcionó información adicional.

Que en el escrito del 5 de junio de 2018 (fojas 7244 y 7258), la recurrente presentó un cuadro con la relación de los trabajadores que recibieron la bonificación observada, en el que se indica su cargo, el importe recibido y el importe total de las bonificaciones otorgadas (fojas 6694 a 6697), el PLAME de marzo 2013 (fojas 6699 a 6708), la relación de trabajadores activos a marzo de 2013 en el que se detalla el importe neto a pagar disgregado por cada entidad bancaria en la que hizo el abono

y (fojas 6709 a 6711), estados de cuenta bancarios del y (fojas 6712 y 6713) y boletas de pago (fojas 6714 a 6992).

Que de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

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 expresamente prohibida por esta ley.

Que según el inciso I) del citado artículo 37 son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 2899132, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 10167-2-2007 y 8637-1-2012, entre otras, ha establecido el criterio que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT, la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 2, como es el caso de la recurrente, debían presentarse como máximo el 26 de marzo de 2013.

Que conviene advertir que en el presente caso no es materia de cuestionamiento el cumplimiento del principio de causalidad, ni los criterios de normalidad, generalidad o razonabilidad, toda vez que los cuestionamientos formulados en fiscalización se contraen a la validación del importe deducido y la presentación de las personas beneficiadas y los medios de pago empleados.

Que del PLAME se advierte que la recurrente otorgó S/529 999,98 a sus trabajadores en calidad de «Participación voluntaria de utilidades» (fojas 6699 a 6708); asimismo de la revisión de los documentos descritos en el párrafo anterior se aprecia que si bien presentó la relación de las personas beneficiadas con el bono, de los estados de cuenta bancarios del (fojas 6712 y 6713) se verifica que el pago a sus trabajadores lo realizó el 27 de marzo de 2013, esto es, luego del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, como lo exige el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción como gasto, siendo que en el caso del contribuyente dicho plazo venció el 26 de marzo de 2013, según lo establecido en la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT. En tal sentido, se encuentra acreditado que la recurrente no cumplió con efectuar el referido pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio.

Que en consecuencia, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

5.5 Notas de débito duplicadas en diciembre 2012 por S/273 698,00

Que la recurrente sostiene que, debido a un error de su sistema, se duplicó el registro de 246 notas de débito en el ejercicio 2012, así que para mantener los ingresos reales del ejercicio, dedujo, según papeles de trabajo de la declaración jurada anual de dicho ejercicio, uno de los registros. Agrega que en enero de 2013 realizó un registro contable de reversión por las notas de débito duplicadas, la que fue adicionada en declaración anual del ejercicio 2013.

³² Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que la Administración confirmó el reparo por notas de débito duplicadas en diciembre 2012 al señalar que, si bien la recurrente presentó copias del Registro de Ventas, no fue posible verificar el hecho señalado por la recurrente al no presentar el detalle de las 246 notas de débito en cuestión, ni exhibir los comprobantes de pago complementarios vinculados.

Que en el Anexo N° 1.1 y el punto 5 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8101 a 8119 y 8193), la Administración reparó S/273 698,00, por la deducción por notas de débito duplicadas en diciembre 2012, al considerar que la información exhibida y/o proporcionada no la sustenta fehacientemente. Señaló como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del punto 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4940) se aprecia que como resultado de evaluar la información y documentación que la recurrente presentó para sustentar la deducción en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio por concepto de notas de débito duplicadas en diciembre 2012 por S/273 698,43, la Administración señaló que la información presentada no permite validar la deducción acotada, pues no se presentó los asientos contables de provisión y/o extorno, listado de operaciones que conforman el importe de la deducción, contrato, informes, medios de pago, notas de débito originales y/o anuladas, entre otra información; por lo que al no haber sustentado la naturaleza de tales operaciones, no pudo validar si corresponden a notas de débito duplicadas, concluyendo que no acreditó fehacientemente la referida deducción.

Que del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 5212 y 5213), y su resultado (fojas 5112 a 5127), se aprecia que como resultado de evaluar el escrito de descargo que la recurrente presentó el 20 de abril de 2018 (foja 5186), luego que le fuera comunicada la conclusión del agente fiscalizador en torno a la presente observación, la Administración reiteró que la recurrente no exhibió ni proporcionó información que sustente la naturaleza de las operaciones, no pudiendo validar si corresponden a notas de débito duplicadas, por lo que mantuvo la presente observación.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, para establecer la renta neta de tercera categoría se debía deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha norma.

Que para sustentar la deducción por el concepto de notas de débito duplicadas, la recurrente proporcionó como medios probatorios el reporte de adiciones y deducciones de los ejercicios 2012 y 2013, en dicho reporte se identifica una deducción por «notas de débito duplicadas en diciembre 2012» en el ejercicio 2012 (foja 7218) y una adición por el mismo concepto en el ejercicio 2013 (foja 7219), asimismo, se proporcionó el asiento contable de 1 de enero de 2013 que revierte el reconocimiento de ingresos mediante cargos en la Cuenta – Otros Ingresos Financieros Diversos, por S/267 388,07 y S/6 310,36 (foja 7220); sin embargo, esta información no acredita la deducción observada, pues si bien señala que existe una deducción en el ejercicio 2012 por el concepto de notas de débito duplicadas, no se identifican ni se presenta documentación alguna relacionada para sustentar dicha deducción, lo que tampoco se logra con la información vinculada al ejercicio 2013, pues tampoco identifica las operaciones duplicadas ni acredita documentariamente su vinculación e incidencia en el ejercicio 2012, que es el objeto de fiscalización.

Que de lo expuesto, se tiene que, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la deducción efectuada vía declaración jurada por concepto de notas de débito duplicadas en diciembre 2012; en tal sentido, el presente reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y, por ende, confirmar la resolución apelada en este extremo.

6. Reparó a los cargos de la cuenta contable de ingresos “70911 devolución de ventas” no sustentados por S/1 408 882,00

Que del Anexo N° 1.1 y el punto 6 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8094 a 8101 y 8193), se aprecia que la Administración reparó S/1 408 882,00, por extornos de las cuentas de ingresos no sustentados, registrados en el “debe” (cargo) de la cuenta contable ‘devolución de ventas’, dejando constancia que la recurrente no exhibió ni proporcionó documentación que



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

sustente las operaciones registradas y señaló como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que la recurrente sostiene que la emisión de las notas de crédito observadas corresponde a productos rechazados en los que mediaba un reclamo de las consultoras, debido a la disconformidad con relación a la mercancía recibida, lo que se encuentra sustentado con los respectivos reportes y capturas de pantalla de los reclamos de los sistemas informáticos de Natura.

Que reitera con relación a la exigencia de acreditar el retorno de las mercaderías rechazadas a sus almacenes, que en el ejercicio fiscalizado no se estableció un proceso de logística inversa para recuperar los productos debido a los altos costos en los que hubiera incurrido, en comparación con el valor de tales productos. Afirma que de la documentación presentada, se remite especialmente a los reportes de *call center* respecto de las llamadas efectuadas para acreditar que llevó a cabo gestiones razonables para obtener la devolución de los productos; motivo por el cual considera que se encuentra acreditada la justificación y fehaciencia de los rechazos de mercadería.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó diversos extornos de las cuentas contables de ingresos ("debe" del Libro Diario) asociados a las operaciones registradas en la cuenta contable devoluciones de ventas" por S/1 408 882,39. Agrega que la recurrente no acreditó el motivo de la emisión de las notas de crédito objeto de reparo.

Que la controversia se centra en determinar si el reparo a los extornos de las cuentas de ingresos registrados en el "debe" (cargo) de la cuenta contable devolución de ventas", operaciones observadas por la Administración pues disminuyeron los ingresos gravados con el impuesto en S/1 408 882,39, por devolución de ventas, se encuentra arreglado a ley.

Que conforme con el artículo 20 del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, determinándose el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que de acuerdo al inciso 3 del artículo 87 del Código Tributario los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración, incluidas aquellas labores que la SUNAT realice para prestar y solicitar asistencia administrativa mutua en materia tributaria, siendo que, en especial, deben emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos.

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

Que de las normas glosadas se tiene que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción "otros" del Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme ha sido señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02354-10-2023, 06511-5-2022, 03010-4-2012 y 04211-1-2007, entre otras.

Que de igual forma, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 01595-10-2023, 08050-5-2022, 14687-3-2011 y 06293-4-2010, entre otras, 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



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito; en tanto que, cuando las operaciones no se realizaron o que por error se emitieron comprobantes de pago que no fueron recibidos o fueron devueltos por los supuestos adquirentes, estos deben ser anulados, y conservarse los comprobantes con sus respectivas copias.

Que adicionalmente, mediante las Resoluciones N° 01596-10-2023, 00956-1-2022, 02906-8-2016 y 06029-3-2014, entre otras, este Tribunal ha indicado con relación a la emisión de notas de crédito por motivo de devolución de bienes, que resulta necesario que se acredite la devolución de los bienes con documentos, tales como las guías de remisión que sustentan el traslado de la mercadería desde las instalaciones del cliente hasta los almacenes del proveedor o documentos que prueben el ingreso de los bienes al almacén del proveedor. Asimismo, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 00229-8-2022, 06937-2-2019, 01409-4-2018 y 09513-5-2004, entre otras, que la emisión de la nota de crédito, en principio, se da en supuestos excepcionales, por lo que debe estar debidamente sustentada.

Que estando a las normas y criterios citados, corresponde determinar si la recurrente cumplió con acreditar los extornos de las cuentas de ingresos registrados en el "debe" (cargo) de la cuenta contable devolución de ventas", a efecto de establecer si el reparo establecido por la Administración se encuentra arreglado a ley.

Que mediante el Punto 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 4945) la Administración le requirió a la recurrente exhibir contratos y sus adendas, guías de remisión, valorizaciones, actas de entrega y/o devolución de la mercadería (compra o venta) u otros similares, folios del Registro Kardex (ingresos y/o salidas), políticas de descuento, comunicación comercial, entre otra documentación relacionada, que sustente el motivo de los extornos de ingresos señalados en el Anexo N° 05 del mismo requerimiento (foja 4930), cuyo total ascendía a S/1 408 882,39, conforme al siguiente detalle:

Número de operación	Mes	Fecha	Cuenta contable y descripción	Glosa	Importe (Debe)
	20120500	20120531	Devolución de Ventas	Nota de Crédito Mayo 2012	375,502.84
	20120700	20120729		Nota de Crédito del 01 al 29 de Julio	235,201.81
	20120100	20120131		Nota de Crédito Enero 2012	210,883.51
	20120600	20120630		Nota de Crédito Junio 2012	138,757.11
	20120300	20120330		Nota de Crédito Marzo 2012	133,490.26
	20121200	20121229		Nota de Crédito del 01 al 29 de Noviembre	114,236.42
	20121100	20121128		Nota de Crédito del 01 al 28 de Noviembre	101,556.36
	20120400	20120430		Nota de Crédito Abril 2012	99,254.08
TOTAL					1,408,882.39

Que en el Punto 9 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4830 a 4833) la Administración señaló que la recurrente proporcionó en medio magnético un reporte (Excel) de Notas de Crédito emitidas en enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, noviembre y diciembre de 2012, extraídos del Registro de Ventas; sin embargo, la Administración precisó que las notas de crédito que exhibió la recurrente, detalladas en el reporte citado, no se relacionaban con las provisiones (extornos de ingresos) incluidas en el Anexo N° 5 del Requerimiento N° .

Que adicionalmente, la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó las políticas por los descuentos otorgados, ni documentos que sustenten el ingreso del producto (por devolución), guías de remisión por el recojo de los productos devueltos, Registro de Inventario Permanente Valorizado con identificación de los productos devueltos, comprobantes de pago (facturas, boletas, otros) donde se aplica la nota de crédito, actas de entrega (por la devolución de mercadería), reportes internos, entre otros documentos relacionados.

Que finalmente, la Administración indicó que si bien mediante el escrito de respuesta al Requerimiento N° , la recurrente señaló que presentaría el reporte de atención de reclamos de su *call center*, capturas de pantalla de inscripción en el sistema de reclamos y la proyección de costo de logística inversa, dichos documentos no fueron exhibidos, siendo que en el referido escrito la recurrente explicó que "dentro del proceso de atención de reclamos de aquella época no se estableció un proceso de logística inversa".



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que por lo expuesto, la Administración reparó la renta neta imponible de 2012 de la recurrente en S/1 408 882, debido a que la información proporcionada no permitía sustentar los cargos de la cuenta contable devolución de ventas".

Que mediante el Ítem "Referencia Punto 2" del Anexo N° 2 al Requerimiento N° (foja 5211), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el «Reparo a los cargos de la cuenta contable de ingresos Devolución de ventas" no sustentados», por S/1 408 882, haciendo referencia al Requerimiento N° y a su resultado, e indicando que no sustentó los cargos efectuados en sus registros contables de la cuenta Devolución de ventas", por lo que le requirió para que presentar sus descargos a las observaciones formuladas (foja 5216).

Que en el Punto 1.7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5101 a 5106) la Administración advirtió que la recurrente no presentó información documentaria adicional, salvo por un escrito en el que indicó, entre otros, que "con relación a la exigencia de acreditar el retorno de las mercaderías rechazadas a los almacenes de y su respectivo registro, debemos reiterar que en el periodo en cuestión no se estableció un proceso de logística inversa para recuperar los productos, debido a los altos costos que se incurriría en comparación con el valor del producto..."; por lo que mantuvo el reparo en los términos expuestos en el Punto 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° .

Que ahora bien, de autos se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente no presentó medio probatorio alguno que permita acreditar la efectiva devolución de los bienes asociados a los extornos registrados en la cuenta contable devoluciones de ventas", materia del presente reparo. En el mismo sentido, la recurrente no ha presentado documentación en instancia de reclamación o apelación que sirva para sustentar las anotadas operaciones por las cuales emitió notas de crédito.

Que al respecto, se debe tener presente que la emisión de una nota de crédito, incluso si cumple con los requisitos formales y se ha registrado correctamente en la contabilidad, no implica de forma automática que se hayan cumplido los presupuestos legales tributarios exigidos para reducir los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta. Es decir, la sola emisión de una nota de crédito no demuestra por sí misma que haya sido emitida por un motivo válido y adecuadamente sustentado; por lo tanto, el contribuyente se encuentra obligado a acreditar con los medios probatorios apropiados y fehacientes cuando así lo requiera la Administración, la razón por la cual redujo sus ingresos gravados con el impuesto.

Que en ese sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya requerido a la recurrente que explique y acredite con los medios probatorios correspondientes el motivo por el cual redujo sus ingresos gravados, por medio de las operaciones registradas en la cuenta contable devoluciones de ventas", incluidas en el Anexo N° 5 del Requerimiento N° .

Que a fin de sustentar los extornos de la cuenta de ingresos por motivo de "devolución de ventas", como lo registró la recurrente, resultaba necesario demostrar que se revirtieron tales ventas, esto es, que los bienes vendidos fueron devueltos al vendedor (lo que se acredita con las guías de remisión para el traslado de los bienes en devolución, con el Kardex que evidencie el reingreso de los bienes al almacén del vendedor, entre otros documentos afines), y que se devolvieron las sumas pagadas, de corresponder, entre otros.

Que la recurrente no presentó medios probatorios vinculados a la devolución de los bienes y/o de alguna suma cancelada, con lo cual, no acreditó que los extornos de las cuentas de ingresos, registrados en el "debe" (cargo) de la cuenta contable devolución de ventas", se trataran de anulaciones de ventas.

Que se debe tener presente que, tanto en etapa de fiscalización como de reclamación y con motivo de su recurso de apelación, la misma recurrente ha reconocido que en la atención de reclamos, en el ejercicio materia de fiscalización, no se estableció un proceso de logística inversa, de donde debe entenderse que los bienes respecto de los cuales redujo sus ingresos gravados no eran recuperados por la recurrente.

Que en consecuencia, al no haber sustentado la recurrente documentariamente que el importe de S/1 408 882,00, registrado en el "debe" (cargo) de la cuenta contable "70911 devolución de ventas", correspondía a devoluciones que permitieran reducir los ingresos gravados de conformidad con la legislación del



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Impuesto a la Renta, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que las notas de crédito observadas corresponden a productos rechazados en los que mediaba un reclamo de las consultoras, y que en mérito a los documentos que presentó se encuentra acreditada la justificación y fehaciencia de los rechazos de mercadería; cabe precisar que de conformidad con las normas y criterios jurisprudenciales antes señalados, en el caso de devolución de bienes, resulta necesario que se acredite dicha devolución con documentos, tales como las guías de remisión que sustentan el traslado de la mercadería desde las instalaciones del cliente hasta los almacenes del proveedor o documentos que prueben el ingreso de los bienes al almacén del proveedor, entre otros, lo que no hizo la recurrente, por lo que lo alegado carece de sustento.

7. Precios de Transferencia

Que la recurrente sostiene que la Administración vulnera el principio de capacidad contributiva, por cuanto el reparo por precios de transferencia ha sido efectuado únicamente con fines recaudatorios, debido a que no sustentó las razones por las cuales descartó el método aplicado en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio fiscal 2012 (ETPT 2012) que es Precio de Reventa (PR), así como los métodos alternativos propuestos durante la fiscalización –Precio Comparable no Controlado (PCNC) y Costo incrementado (CI) desde la perspectiva de la contraparte– y aplicó el método del Margen Neto Transaccional (MNT) en su versión externa.

Que refiere que el método del PR compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización y reventa a terceros independientes, siempre que los bienes no hayan sufrido alteración o modificación sustantiva ni se les haya agregado un valor significativo, lo que ocurre en este caso, toda vez que los bienes adquiridos de su vinculada no sufrieron transformación alguna ni fueron sometidos a un proceso que implique la alteración de su composición, propiedades o características, para ser revendidos. Añade que la fuerte inversión realizada en gastos de ventas durante el ejercicio 2012 no afecta la aplicación del método de PR, siendo que, dada la naturaleza y circunstancias propias del negocio de venta directa y su posición competitiva en el mercado peruano, fue indispensable que se destinen esfuerzos relevantes a la promoción, publicidad y marketing; sin que ello inhabilite y restrinja la aplicación ponderada y razonable del citado método, lo que consta en el Estudio de Precios de Transferencia (ETPT 2012). Agrega que las Directrices de la OCDE y las normas del Impuesto a la Renta, no impiden la existencia de cierto nivel de gastos de venta que para la correcta aplicación del método de PR no la invalida, siempre que aquellos se encuentren justificados y acreditados, y que haya demostrado su necesidad e idoneidad.

Que considera que la aplicación de los ajustes por precios de transferencia por parte de la Administración implican la realización de un doble reparo, lo cual constituye un accionar arbitrario y confiscatorio. Arguye que en la medida que la Administración considera el gasto no reconocido para el análisis de precios de transferencia y el cálculo del ajuste, no toma en cuenta la doble imposición que se genera, debido a que no solo se gravará la renta con base al gasto generado por el ajuste por precios de transferencia, sino también por la adición que se hará en la declaración jurada de renta, como consecuencia del no reconocimiento del mencionado gasto.

Que con base en el informe *“Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a*

respecto del Ejercicio Fiscal 2012 junio 2018” emitida por
agrega que el uso de los métodos de Precio Comparable No Controlado (PCNC) y Costo Incrementado (CI), con comparables internos, desde el punto de vista de la empresa vinculada, compatibilizan para el análisis de la operación de importación de productos terminados, resultando más idóneos que el método del MNT empleado por la Administración, considerando que fue posible la obtención de una mejor calidad y cantidad de información desde Brasil, haciendo uso de los estados financieros segmentados, costos internos de los productos y precios de venta de cada producto de la empresa vinculada. Asimismo, menciona que no procede la aplicación del método del MNT, ya que es posible aplicar métodos tradicionales basados en las operaciones, no siendo necesaria la aplicación de un método basado en resultados y si bien el ETPT 2012 indicó que la entidad sobre la cual se llevaría a cabo el análisis de precios de transferencia sería ella misma, tal afirmación no descarta la evaluación correcta que debió hacer



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

la Administración, pues es esta la que debe efectuar el ajuste de acuerdo con la normativa tributaria.

Que alega que las características físicas de los productos son las mismas, que las operaciones tienen las mismas características y que considera que tanto su empresa como el tercero independiente

ubicado en Bolivia, se encuentran en el mismo nivel de actividad y que, por lo expuesto, resulta factible realizar una comparación directa de los precios de los productos vendidos por

a y a ella, a través de la aplicación del PCNC en su versión interna, desde el punto de vista de la empresa vinculada; que pudo analizar, bajo el citado PCNC, el 64,66% del total de ventas de productos terminados que le realizó la empresa vinculada, advirtiendo que el 0,29% de dichas operaciones se encontraban dentro del rango intercuartil, que el 99,31% de tales operaciones se encontraba por debajo del citado rango intercuartil, siendo que, si bien no cumplieron con el principio de plena competencia, no causaron perjuicio al fisco peruano, entendido como un menor pago del Impuesto a la Renta; y que el 0,40% de las referidas operaciones se encontraban por encima del rango intercuartil, por lo que no cumplieron con el principio de plena competencia y causaron perjuicio al fisco peruano, pues incurrió en mayor gasto o costo. Por tanto, precisa que utilizando la metodología propuesta (PCNC) determinó un ajuste de precios de transferencia a la mediana del rango intercuartil de S/7 594,00.

Que expone que también es posible aplicar la metodología del CI desde el punto de vista de Industria e Comercio de , a fin de analizar las operaciones de importación de productos terminados, a través de la comparación de los márgenes brutos obtenidos por la empresa vinculada en la venta de productos que le efectuó, con los márgenes brutos que obtuvo en la venta de productos durante el ejercicio 2012; que pudo analizar, bajo el citado método del CI, el 100% del total de ventas de productos terminados que le realizó la empresa vinculada, advirtiendo de ello que el 0,84% de dichas operaciones se encontraba dentro del rango intercuartil, que el 96,39% de tales operaciones se encontraba por debajo del citado rango intercuartil, siendo que si bien no cumplieron con el principio de plena competencia, no causaron perjuicio al fisco peruano —entendido como el menor pago del Impuesto a la Renta—, y que el 2,78% de las referidas operaciones se encontraba por encima del rango intercuartil, por lo que no cumplieron con el principio de plena competencia, y causaron perjuicio al fisco peruano, pues incurrió en mayor gasto o costo, por lo que utilizando la metodología propuesta (CI) determinó un ajuste a la mediana del rango intercuartil de S/159 035,00.

Que señala que para estimar el cálculo del margen operativo se deben considerar tanto las adiciones como las deducciones realizadas para efectos del Impuesto a la Renta, y que si bien en el ejercicio 2012 obtuvo un margen operativo negativo a nivel financiero, ello no recoge el efecto de las adiciones sobre los gastos operativos, lo cual es más apropiado tratándose de temas tributarios.

Que anota que al analizar la transacción de importación a través del método del MNT se deben considerar los gastos operativos relevantes que influyen directamente sobre el indicador analizado (Margen Operativo), por lo que si se está determinando un reparo a la renta por gastos no deducibles, el hecho de aplicar un ajuste por precios de transferencia basado en el método del MNT constituiría un caso de doble reparo; que tiene una utilidad operativa (UO) calculada con base a las ventas (V), costo de ventas (CV) y gastos operativos (GO), y que los elementos que se pueden ajustar a fin de llegar al margen operativo que pretende la Administración son el costo de ventas (CV) y los gastos operativos (GO), no obstante, esta solo ajustó el costo de ventas (CV) de las mercaderías compradas a Industria e , y en cuanto a los gastos operativos (GO), no efectuó ajuste por S/22 126 324,00, que corresponde a los reparos por gastos no deducibles, efectuando, por ende, un doble reparo al desconocer el citado importe de S/22 126 324,00 para la determinación del Impuesto a la Renta y, al mismo tiempo, considerarlo como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia; y que tomando en cuenta el reparo por gastos no deducibles (S/22 126 324,00), su rentabilidad debía ser de 4,82%, la cual estaría por debajo del rango, sin embargo, el ajuste se reduciría de S/32 780 163,00 a S/10 653 839,00.

Que expresa que el método del MNT no refleja la realidad económica de la operación, pues se le estaría solicitando que importe bienes a un precio por debajo del costo asumido por sus vinculadas; y que con el ajuste a la base imponible por precios de transferencia en las compras de mercadería, efectuado aplicando el método del MNT, la Administración estaría exigiendo que adquiera sus productos a un costo menor a su costo de producción, lo que es arbitrario y carente de razonabilidad.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que precisa que las inconsistencias respecto de la aplicación del método del MNT detectadas se sustentan en información que fue entregada en etapa de fiscalización³³, por lo que no se trata de pruebas nuevas y, en ese sentido, corresponde que se modifique la determinación efectuada por la Administración.

Que en su escrito de alegatos reitera lo argumentado³⁴, y enfatiza que el informe técnico elaborado por la firma TP Consulting no fue evaluado por la Administración ni en la etapa de fiscalización ni en reclamación, por lo que considera que la resolución apelada y los valores son nulos de pleno derecho, en la medida que se incumplió el deber de motivación.

Que indica que la Administración no justificó adecuadamente el cambio de empresas comparables en 2012 respecto del ejercicio 2011, ni el hecho de que la mediana determinada en el ejercicio 2012 fuera significativamente superior a la del 2011.

Que refiere en los alegatos que la Administración omitió aplicar el artículo 9 de los convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por el Estado peruano con Brasil y Chile, el cual contempla las reglas sobre empresas asociadas y el principio de plena competencia, con lo cual sostiene que son nulas la resolución apelada y los valores en el extremo de precios de transferencia. Sostiene que la Administración realizó un uso injustificado de la información financiera plurianual de las empresas comparables, con lo cual considera que la resolución apelada y los valores relacionados al ajuste por precios de transferencia, deben revocarse.

Que por su parte, la Administración considera que es correcto el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones de importación de productos terminados de la recurrente a sus empresas vinculadas. En efecto, durante el proceso de fiscalización determinó que el mejor método para analizar tales operaciones es el método del MNT en su versión externa a diferencia del método de PR señalado por la contribuyente en su ETPT del ejercicio 2012. Sustenta su posición a partir del análisis de la rentabilidad obtenida por la recurrente en su operación global de distribución de los productos importados, considerando las funciones realizadas (marketing y/o comercialización, publicidad, promoción), activos utilizados y riesgos asumidos por la recurrente. Evidencia que la recurrente no solo es un distribuidor, sino que realiza funciones de marketing y publicidad, por lo que asume gastos operativos significativos. Observa que la recurrente presentó pérdidas operativas desde el año 2008, situación que no sería sostenible para una empresa independiente, por ello descarta el uso de márgenes brutos y considera el uso de márgenes operativos para el análisis de valor de mercado de las operaciones de importación de productos terminados.

Que considera la información financiera de la Compañía y el set de empresas comparables, estima el indicador de rentabilidad Margen Operativo (MO)³⁵ y concluye que la rentabilidad obtenida por la recurrente se ubicó por debajo del rango intercuartil ajustado de mercado y, por tanto, causa perjuicio al interés fiscal generándose un ajuste a la rentabilidad de la recurrente a la mediana del rango intercuartil y un incremento de la base imponible del Impuesto a la Renta de S/32 780 163,00.

Proceso de fiscalización

Que en el Anexo N° 1.4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7988 a 8189), la Administración determinó que la recurrente obtuvo durante el ejercicio fiscal 2012 un nivel de rentabilidad que se ubicó por debajo del rango de valores de mercado, de acuerdo con el inciso c) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta y el numeral 1 del inciso a) del artículo 109 de su Reglamento y, por tanto, realiza el ajuste de la rentabilidad indicada a la mediana del rango intercuartil y, en consecuencia, un ajuste a la base imponible del Impuesto a Renta. Se sustenta en el numeral 4 del artículo 32 y el artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta y en los artículos 108 al 118 de su Reglamento.

Que según se desprende del Requerimiento N° (fojas 10429 a 10431) se dio inicio al proceso de fiscalización solicitando a la recurrente información referida a los contratos, organigrama y funciones de las áreas, estructura organizacional, políticas corporativas, información de las empresas

³³ A través del Informe "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a respecto del Ejercicio Fiscal 2012 Junio 2018" elaborado por

³⁴ En el Informe técnico en referencia.

³⁵ Margen Operativo = (Utilidad Operativa) / (Ventas Netas)



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

comparables, facturas relacionadas a las compras de bienes y servicios de sus vinculadas entre otros. Como respuesta, al vencimiento del plazo otorgado (27 de abril de 2016), la recurrente presentó un escrito mediante Expediente N° en el que adjuntó documentación tal como copia del ETPT 2012³⁶, Estados Financieros Auditados del ejercicio 2012 e información adicional solicitada, dando respuesta a lo solicitado (fojas 8845 a 9015).

Que en el Resultado de Requerimiento N° (fojas 10419 a 10424), la Administración confirma que la información solicitada fue entregada de acuerdo con lo requerido.

Que teniendo en cuenta la evaluación de la información y/o documentación exhibida y/o proporcionada por la recurrente, la obtenida en el transcurso de la fiscalización, del ETPT del ejercicio 2012 presentado, así como información y/o documentación que la SUNAT tiene de la contribuyente, entre otros, a través del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 10392 a 10416), notificado el 22 de agosto de 2017, la Administración determinó que el mejor método para analizar el valor de mercado entre la recurrente y sus empresas vinculadas a. de Argentina,

y de México, por la importación de productos terminados, es el método del MNT en su versión externa, con la cual, al ajustar a la mediana del rango intercuartil de terceros independientes, se determinó un ajuste por el valor de S/32 780 163,00 a la base imponible del Impuesto a la Renta. En el Anexo N° 2 de dicho requerimiento, se comunicó a la recurrente los datos financieros de las empresas comparables, fórmulas de ajuste de capital, tasas de interés aplicables a cada comparable, la determinación de márgenes operativos sin ajustar y ajustados y la determinación del rango intercuartil ajustado; y en el Anexo N° 3 la información financiera de la empresa descartada por la Administración.

Que en respuesta, con escrito de 2 de octubre de 2017, la recurrente adjunta documentación a través del Expediente N° (fojas 8745 a 8842), en los que describe su posición respecto de las observaciones formuladas. Sostuvo que la Administración tiene un sesgo de falta de comprensión de cómo funciona el mercado de venta directa en el Perú y de las particularidades del mercado en cuanto al desarrollo del canal de distribución (a través del reclutamiento de consultoras) necesario para la comercialización de los productos del negocio en el cual se desarrolla la recurrente, lo cual justificaría un resultado negativo obtenido por la compañía. Señaló que el hecho que una empresa presente pérdidas operativas consecutivas por un periodo prolongado no significa que tenga como causa un problema de precios de transferencia; en todo caso, indicó que los Directrices de la OCDE solo sugieren que se debe examinar con mayor detenimiento los precios de transferencia, toda vez que podrían existir razones comerciales o de negocio que explique y justifiquen tales resultados. Destacó que en el ETPT 2012 se realizó un correcto uso del método del PR para evaluar las operaciones con partes vinculadas, según las disposiciones existentes en el ordenamiento tributario peruano, así como en los Directrices de la OCDE. Observó que resulta equivocado el enfoque basado en los beneficios netos que le da la Administración, toda vez que no se considera que en el caso de la compañía no se verifican los supuestos que habilitan su

³⁶ Según lo detallado en el ETPT 2012, la recurrente es subsidiaria de , quien posee el 99,94% de las acciones representativas de su capital social y su actividad es la comercialización en el mercado local de productos de belleza, higiene, tocador y productos cosméticos, los cuales son importados directamente de su matriz en Brasil y comercializados a través de una red de consultoras de belleza independientes. Indica que al tratarse de operaciones de importación de productos terminados a su vinculada brasileña, corresponde la aplicación de las normas de precios de transferencia, la cual representó en 2012 el 76,32% del monto total de operaciones con empresas vinculadas, constituyéndose como la más representativa y material (S/51 359 276,97). Respecto de las funciones, activos y riesgos de compañía, detalla que las principales actividades desarrolladas son la compra, venta, promoción y marketing y logística y distribución; los activos corrientes representaron el 90,70% de los activos totales y el 9,30% a activos no corrientes; y que los riesgos asumidos son: de mercado, de inventarios, de producto, crédito y cambiario. Sobre el método utilizado para evaluar si las operaciones analizadas se realizaron a valor de mercado, indica el ETPT 2012 que corresponde la aplicación del método del PR con comparable externo. En ese sentido, detalla una búsqueda de empresas comparables del exterior (proceso que concluye con la identificación de ocho empresas comparables) e incluye información financiera a nivel bruto tanto de las empresas comparables como de la recurrente. Seguidamente estima el rango intercuartil de valores de mercado, siendo el rango de valor de mercado del indicador de rentabilidad Margen Bruto - MB ajustado el siguiente: Q1 = 38,00%, mediana = 43,68%, Q3 = 62,67%. En el caso de la rentabilidad obtenida por la recurrente, el MB obtenido fue de 71,26%. En función del análisis realizado, concluye que, dado que el MB de las operaciones de importación celebradas con su empresa vinculada se ubicó por encima del rango intercuartil de las compañías comparables, el precio de las operaciones analizadas es semejante al que hubiese sido utilizado por empresas independientes en operaciones similares, bajo condiciones comparables.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

aplicación, más allá de las desventajas que implica la aplicación de un método indirecto que no analiza únicamente la operación intercompañía, sino el resultado a nivel de la compañía. Incluyó el documento "Estudio de Mercado de Venta Directa", elaborado por la empresa , y un Informe técnico elaborado por la firma con el análisis alternativo del método del Costo Incrementado, desde la perspectiva de la vinculada brasileña , de cuya lectura indicó que es posible corroborar el resultado obtenido con la aplicación del método del PR incluido en el ETPT 2012.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 10341 a 10381), de 6 de abril de 2018, la Administración dio respuesta al requerimiento, e indicó, entre otros, lo siguiente:

- La entidad sobre la cual se lleva a cabo el análisis es la recurrente; sustentó su posición con base a que, como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad y para la cual existen comparables sólidos; es decir, cuyo análisis funcional resulte menos complejo y requiera menos ajustes.
- Basado en los Directrices de la OCDE, partió de la premisa de que una empresa independiente no soportaría pérdidas indefinidamente, lo cual conllevaría a suponer que una empresa asociada incurre constantemente en pérdidas mientras que el grupo transnacional en su conjunto es rentable. Señaló que cabe plantearse examinar la determinación de los precios de transferencia, por cuanto aun generando pérdidas, la continuidad de las actividades de la compañía, puede beneficiar al grupo multinacional en su conjunto. Para el caso en autos, la información financiera reveló que de 1994 a 2015 la recurrente presentó pérdidas operativas consecutivas (con excepción del ejercicio 2014), situación que ningún agente económico independiente podría soportar, más aún por las características propias del sector al cual pertenece. Concluye que no corresponde la aplicación del método del PR en su versión externa, conforme la normativa de precios de transferencia.
- El análisis alternativo propuesto en el informe técnico emitido por (aplicación del método del CI según la normativa vigente en Brasil³⁷ y desde la perspectiva de la vinculada brasileña) no se encuentra dentro de los métodos aceptados en el inciso e) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta, ni es recogido por los Directrices de la OCDE, fuente de interpretación para el caso peruano; por lo que se rechaza su uso.
- Para elegir el modelo más apropiado se debe considerar los cuatro elementos que indica el artículo 113 del reglamento y no solo 1 de ellos, como hace la recurrente en sus análisis. Para la selección del mejor método se debe considerar aquel que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la transacción sujeta a análisis, para lo cual realizó un análisis de comparabilidad tomando en cuenta los cinco elementos detallados en el artículo 110 del Reglamento. Durante la realización del análisis funcional determinó que las actividades de la recurrente no se limitan a las de un distribuidor puro o rutinario, sino que también realiza actividades intensivas de marketing y/o comercialización, publicidad y promoción. Por tanto, indicó que la realidad económica del negocio de la recurrente no sería valorada en su real dimensión de utilizarse los márgenes brutos; en cambio, sería necesario utilizar el método que recoja la totalidad de funciones y riesgos, tal como sería el análisis vía márgenes operativos, a través del método del MNT.
- De las ocho compañías seleccionadas como comparables de acuerdo con lo presentado en el ETPT 2012, una fue rechazada, pues se fusionó durante el ejercicio 2012, calculando el rango intercuartil de rentabilidades de mercado, utilizando la información financiera de las empresas comparables detalladas en el Anexo N° 2 del resultado del requerimiento referido. Posteriormente, realizó los ajustes a las cuentas de capital (cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios), a fin de minimizar las diferencias existentes entre la recurrente y sus empresas comparables.
- Comunicó a la recurrente los datos financieros de las empresas comparables, fórmulas de ajuste de

³⁷ En el referido informe, se sostiene que el método del CI es compatible con el método de Costo de Adquisición o Producción (CAP) aplicado y reconocido por la administración tributaria brasileña el cual consiste en la media aritmética de los costos de adquisición o producción de los bienes, servicios o derechos exportados más impuestos y contribuciones, así como un margen de rentabilidad del 15%. Dicho método es aceptado por la norma de Precios de Transferencia de brasileña.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

capital, tasas de interés aplicadas a cada comparable para el ajuste respectivo, la determinación de márgenes operativos sin ajustar y ajustados y la determinación del rango intercuartil ajustado.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 10331 a 10340), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se indicó las observaciones realizadas por la fiscalización efectuada del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2012, en respuesta la recurrente presentó sus descargos (fojas 8733 a 8743) y ratificó su posición respecto de que el uso del método del PR sustentado en el ETPT 2012 se constituye como el método más idóneo para el análisis de las operaciones con partes vinculadas y con Expediente N° presentó un escrito y un CD con información complementaria (foja 8717).

Que en el Resultado de Requerimiento N° (fojas 10151 a 10330), la Administración ratifica la aplicación del método del MNT, y adiciona los siguientes argumentos:

- Acerca del análisis de las funciones, activos y riesgos, en escrito presentado en respuesta al requerimiento la recurrente señaló que no se verificaron las condiciones especiales del negocio de la compañía; indicaba que las consultoras no tienen alta rotación, para lo cual invierte en gastos de publicidad, premios y en capacitaciones, así como pagos atractivos para mantener su red de ventas, entre otras razones. La Administración ratifica que en el análisis funcional no se toma en cuenta solo el bien transado, sino también todas aquellas funciones o actividades y riesgos relacionados con el bien, siendo de suma importancia identificar la sustancia económica de tales funciones, tal como lo señala el inciso d) del artículo 32-A de la ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del artículo 110 de su reglamento. Concluyó que la recurrente no es un mero distribuidor, sino que realiza funciones de marketing y/o comercialización, publicidad y promoción al haber incurrido en gastos operativos significativos (alrededor del 72% del total de ventas netas), tomando en cuenta los riesgos asumidos y activos utilizados.
- En respuesta al Resultado de Requerimiento N° la recurrente indicó que el que una empresa tenga pérdidas consecutivas por un periodo prolongado, no significa que exista un problema de precios de transferencia y que se encuentra en un periodo de inversión y no de explotación, argumentando que no existen en la ley ni el reglamento, disposiciones que establezcan un número mínimo y/o máximo de pérdidas que admitan la existencia de manipulación de los precios pactados con vinculadas. La Administración evidenció en el Resultado de Requerimiento N° que la recurrente obtuvo continuamente márgenes operativos negativos desde 1994 hasta el 2013, situación que ningún agente económico independiente podría soportar en la línea comercial en la que se desarrolla. Agregó que las pérdidas pueden estar justificadas debido a una estrategia comercial que puede ser la penetración de un producto en el mercado, pero este podría ser sostenible por un periodo de tiempo, siendo posible proceder con un ajuste por precios de transferencia de prolongarse tal situación³⁸. Refirió que la recurrente no ha indicado en sus escritos que las pérdidas provengan de una estrategia comercial, sino que, por el contrario, del análisis de los gastos operativos respecto de las ventas netas, determinó que estos son proporcionalmente similares cada año, por lo que no se encuentra acreditado que las pérdidas operativas provengan como consecuencia de la ejecución de una estrategia comercial.
- La recurrente señaló que la Administración ha efectuado un ajuste de precios de transferencia sin dar los elementos mínimos que requiere todo contribuyente para que pueda hacer uso de su derecho de defensa. En respuesta, la Administración presentó el detalle de los requerimientos enviados, las respuestas brindadas por la recurrente y los resultados de requerimiento emitidos, con lo cual demostró que fue debidamente notificada de los argumentos y las conclusiones a los que arribó en el transcurso de la fiscalización, a los cuales la recurrente expuso por escrito sus argumentos y alegatos dentro de los plazos otorgados, por lo que no se vulneró su derecho de defensa.

Que en consecuencia, la Administración señala que determinó un ajuste a la base imponible de la renta de tercera categoría de la recurrente por el ejercicio 2012, ascendente a S/32 780 163,00.

Que la controversia consiste en establecer si el ajuste efectuado a las importaciones realizadas por la recurrente durante el ejercicio 2012 en aplicación de las normas de precios de transferencia, se efectuó

³⁸ Párrafo 1.71 de los Directrices de la OCDE.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

conforme a ley, lo que implica analizar previamente cuál de los dos métodos propuestos es el más adecuado para analizar tales operaciones.

Marco legal

Que conforme con el artículo 32³⁹ del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere al de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que la norma citada agrega en su numeral 4 que, para los efectos de la referida ley, para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja imposición, se considera valor de mercado los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, conforme lo establecido en el artículo 32-A.

Que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada Ley, recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "*arm's length principle*", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares.

Que dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada Ley, el cual establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como "normas de precios de transferencia".

Que según el inciso d) del artículo 32-A citado, las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de estas dos condiciones: (1) que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o (2) que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el aludido inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; (v) las estrategias de negocios y ampliación del mercado, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del referido artículo 32-A dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación: 1) Precio Comparable No Controlado (PCNC), 2) Precio de Reventa (PR), 3) Costo Incrementado (CI), 4) Partición de Utilidades, 5) Método Residual de Partición de Utilidades, y 6) Margen Neto Transaccional (MNT). Añade este inciso e) que mediante decreto supremo se

³⁹ Según texto aplicable al caso bajo análisis.



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

regularán los criterios que resulten relevantes para establecer el método de valoración más apropiado.

Que en cuanto al método del PR, el numeral 2 del citado inciso e) señala que consiste en determinar el valor de mercado de adquisición de bienes y servicios en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a una parte independiente, multiplicando el precio de reventa establecido por el comprador por el resultado que proviene de disminuir, de la unidad, el margen de utilidad bruta que habitualmente obtiene el citado comprador en transacciones comparables con partes independientes o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes. Agrega que el margen de utilidad bruta del comprador se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

Que respecto al método del MNT, el numeral 6 del referido inciso e) indica que consiste en determinar la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, teniendo en cuenta factores de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, entre otros.

Que para la determinación del método intercuartil y cálculo de la mediana, el artículo 115 de la Ley, se entenderá como "precios calculados" a los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad para la aplicación de los métodos señalados en el inciso e) del artículo 32-A.

Que según el inciso h) del citado artículo 32-A, para la interpretación de dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto aplicable al caso de autos, dispone que para establecer el método de valoración que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, a que se refiere el inciso e) del artículo 32-A de la Ley, se considerará, entre otros, el que:

- a) Mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, siendo que entre los criterios relevantes que pueden considerarse se encuentran, entre otros:
 - Método del precio de reventa: *"Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo".*
 - Método del margen neto transaccional: *"Compatibiliza con operaciones complejas en las que existen prestaciones o funciones desarrolladas por las partes que se encuentran estrechamente integradas o relacionadas entre sí, cuando no pueda identificarse los márgenes brutos de las operaciones o cuando sea difícil obtener información confiable de alguna de las partes involucradas en la transacción. No compatibiliza con aquellas transacciones que involucren un intangible valioso (...) Los márgenes netos podrán estar basados, entre otras, en las siguientes relaciones:*
 - (i) *Utilidades entre ventas netas. Generalmente útil en prestaciones de servicios y operaciones de distribución o comercialización de bienes.*
 - (ii) *Utilidades entre costos. Generalmente útil en operaciones de manufactura, fabricación o ensamblaje de bienes".*
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que respecto a los métodos de valoración, la legislación del Impuesto a la Renta dispone que deberá aplicarse cualquiera de ellos, siempre que resulte ser el más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, debiendo considerarse, entre otros, el que compatibilice mejor con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad, que cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible, que contemple el más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones, y que requiera el menor nivel de ajustes.

Que según las normas del Impuesto a la Renta antes señaladas, el método del PR compatibiliza, entre otros, con operaciones de reventa de bienes, y consiste, en términos generales, en determinar el valor de mercado por la adquisición de bienes en que incurre un comprador respecto de su parte vinculada, los que luego son objeto de reventa a un tercero independiente. Tal método no resulta aplicable a operaciones de reventa de bienes que han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales se les ha agregado un valor significativo.

Que de otro lado, las "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias" publicadas por la OCDE en julio de 2010⁴⁰, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en relación a los métodos de valoración, aluden a los métodos tradicionales basados en las operaciones y a los métodos del beneficio de la operación, encontrándose dentro de los primeros, los métodos del precio libre comparable, precio de reventa y costo incrementado, y dentro de los segundos, los métodos de distribución del resultado y margen neto operacional (o margen neto transaccional).

Que de esta manera, en relación a la elección del mejor método, el párrafo 2.2 denota lo siguiente: *"La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados por la OCDE, la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas). No existe un único método apropiado para todas las situaciones, y tampoco es necesario demostrar que un método concreto no es adecuado atendiendo a las circunstancias analizadas"*.

Que sin embargo, en el párrafo 2.4 dichas Directrices agregan que: *"Hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones resultan más apropiados que los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por ejemplo, aquellos en los que cada una de las partes realiza aportaciones valiosas y únicas a la operación vinculada, o cuando las partes llevan a cabo actividades muy integradas, lo que puede hacer que el método de la distribución del resultado resulte mucho más apropiado que un método unilateral. Puede citarse otro ejemplo: cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto, o esta es muy escasa, la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones puede resultar difícil salvo cuando existan comparables internos, por lo que los métodos basados en el resultado de las operaciones pueden ser los más apropiados a la vista de la información disponible"*⁴¹.

Que en relación al método del PR, las referidas Directrices en el párrafo 2.21 indican que: *"se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena*

⁴⁰ En adelante, Directrices de la OCDE.

⁴¹ Como métodos basados en el resultado de las operaciones, dichas Directrices consideran al método de margen neto operacional (margen neto transaccional) y al método de la distribución del resultado.



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización”.

Que además dichas Directrices señalan en el párrafo 2.27 que: *“Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una operación comparable, la fiabilidad del método del precio de reventa puede verse comprometida si existen diferencias importantes en la forma en que las empresas asociadas y las independientes realizan sus negocios”.* Asimismo, tales Directrices indican que: *“El método del precio de reventa depende también de la comparabilidad de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos).”*

Que las mismas Directrices señalan en el párrafo 2.29 como ejemplo, en el que el margen de precio de reventa exige particular cuidado *“(…) cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto (por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede calcularse fácilmente”.* Asimismo, las referidas Directrices en el párrafo 2.31 agregan que: *“Debería esperarse que la cuantía del margen del precio de reventa dependa de las funciones ejercidas por el revendedor. Estas funciones pueden variar mucho, desde el caso en el que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta aquel en que asume la totalidad de los riesgos derivados de su publicidad, comercialización, distribución y garantía, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios. Si el revendedor en la operación vinculada no lleva a cabo una actividad comercial importante, sino que solo transfiere los bienes a un tercero, el margen del precio de reventa podría ser pequeño en vista de las funciones ejercidas. Este margen del precio de reventa podría incrementarse cuando se pueda demostrar que el revendedor tiene una pericia especial en la comercialización de los bienes, soporta realmente riesgos especiales o contribuye sustancialmente a la creación o conservación de activos intangibles asociados al producto (…)”.*

Que en relación al método del MNT, las referidas Directrices indican en el párrafo 2.58 que: *“estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada (…)”.* Por su parte, el párrafo 2.58 de las Directrices refiere que: *“Los indicadores de beneficio neto pueden tolerar también mejor algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que los márgenes de beneficio bruto. Las diferencias en las funciones desempeñadas en las empresas suelen reflejarse en variaciones en los gastos de explotación, lo que puede llevar a que exista un amplio rango de márgenes de beneficio bruto aunque se sigan manteniendo niveles similares de indicadores de beneficios de explotación netos”.*

Que asimismo, indican tales Directrices en el párrafo 2.63 que: *“Otra ventaja práctica del método del margen neto operacional es que, como ocurre en los métodos unilaterales, sólo es necesario analizar el indicador financiero de una de las empresas asociadas (la parte “objeto de análisis”)”.*

Que por su parte, Balzani⁴² señala que antes de sujetar una transacción a la prueba del método del PR es necesario que concurran las siguientes condiciones: (i) que ninguna de las eventuales diferencias entre las transacciones a comparar pueda condicionar la determinación del valor del margen bruto; y (ii) que, en el caso de diferencias relevantes entre las transacciones a cotejar, sea posible introducir correctivos atendibles. Agrega que en la complejidad de la realidad económica y comercial pueden presentarse obstáculos imprevisibles en la aplicación de los métodos tradicionales, tal como situaciones especiales donde la información necesaria no está completamente disponible, o bien no es confiable, por lo que se hace necesario la utilización de soluciones alternativas o integradoras como el método de la distribución de la utilidad y el método del margen de la utilidad neta.

Que en la Resolución Nº 06144-9-2019 este Tribunal ha indicado que el método del Precio de Reventa será considerado como el más apropiado cuando las operaciones materia de análisis no sean complejas o no se encuentren integradas por diversas funciones expresamente relacionadas. Tratándose de situaciones en las cuales las actividades de la empresa fiscalizada no se limiten a la simple distribución o reventa, sino

⁴² Balzani, Francesca. El Transfer Pricing, Curso de Derecho Tributario Internacional, Temis, Colombia, 2003. p.395 y 398 a 401.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

que incluya funciones de marketing y promoción de productos, ello imposibilita una comparación a nivel de márgenes brutos. En tal sentido, correspondería la aplicación del método Margen Neto Transaccional.

Análisis del reparo

Que el ETPT 2012⁴³ presentado por la recurrente (fojas 9017 a 9084), entre otros aspectos, señala lo siguiente:

- La actividad principal de la recurrente es la comercialización en el mercado local de productos de belleza, higiene, tocador y productos cosméticos; los cuales son importados principalmente de ⁴⁴, vinculada domiciliada en Brasil⁴⁵, y comercializados a través de una red de consultoras de belleza independientes (foja 9080/reverso). Según información registrada en los sistemas de la Administración, la recurrente tiene en calidad de socio a la empresa con una participación del 99,93% y la empresa con una participación de 0,07% (foja 9076/reverso). La estrategia de marketing de la compañía está dirigida al posicionamiento de sus marcas y productos, así como al incremento de su participación de mercado y, debido a ello, viene realizando grandes inversiones en publicidad y marketing (fojas 9070 a 9073/reverso). Respecto al personal de la recurrente, en su organigrama, se advierte que esta contaba con una gerencia de marketing (la Gerencia de Marketing realiza las actividades de mercadeo de productos) (foja 9073/reverso).
- Las operaciones sujetas a análisis se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta y el artículo 108 de su reglamento. La Administración indicó durante el proceso de fiscalización que el análisis de precios de transferencia se efectuaría respecto de las operaciones de importación de bienes de la recurrente a sus empresas vinculadas, debido que representaban el 76% del total de operaciones intercompañía (fojas 8077 y 8078).
- Análisis funcional: las principales actividades desarrolladas son las compras, ventas y proveedores; venta; promoción y marketing, así como logística y distribución (fojas 9072 a 9074). En cuanto a las compras, manejo de materiales y proveedores, señala que: *"tratándose de importaciones de mercadería para la reventa, la decisión de compra y las cantidades son determinadas por el departamento de marketing, basados en estimaciones de promoción y ventas. Con esta información se ingresa una planilla de importación para posteriormente realizar el pedido (...)"* (foja 9074/reverso). En cuanto al marketing y publicidad, señala que: *"El área de marketing se encarga del mercadeo de las diversas líneas que comercializa (...). Asimismo, dentro de sus funciones le corresponde realizar las proyecciones de ventas anuales mediante la elaboración del presupuesto/proyección para el año siguiente, basado en las estadísticas de venta que se alcanzaron en los últimos periodos y las tendencias del mercado. La compañía realiza publicidad a través de diversos medios"* (foja 9073/reverso).
- Los activos corrientes de la recurrente representaron el 90,70% de los activos totales y los no corrientes, el 9,30% (foja 9063). Los riesgos asumidos son: de mercado, de inventarios, por defectos en el producto, crediticio y de tipo cambiario (fojas 9064/reverso a 9065/reverso). Sobre el riesgo de inventario, indica que al ser responsable de que el nivel de inventario sea el necesario para respaldar sus requerimientos de ventas durante el año, utilizando el método PEPS, a fin de disminuir el riesgo de obsolescencia de mercadería, y llevando un control del vencimiento de sus productos, lo que aseguraba su calidad (foja 9064); y también asume el riesgo por defecto de producto, siendo que la recurrente señala que tiene como política la satisfacción total del cliente, por lo que contaba con seguros de responsabilidad y garantía de servicio, optando por la devolución del dinero, cambio del producto e incluso atenciones dermatológicas (foja 9065/reverso).

⁴³ En el citado ETPT 2012, se alude a la recurrente como

⁴⁴ De acuerdo con la información validada por Aduanas y presentada por la Administración en la Resolución de Determinación N° (foja 8077). Es importante señalar que en el ETPT 2012 se consideró a la empresa (foja 9063/reverso).

⁴⁵ Adicionalmente, importa productos terminados de las empresas vinculadas

y

(México).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

- El PR global con comparables externos e información de los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2012, era el método más adecuado para evaluar la transacción analizada, al ser este un método generalmente apropiado cuando se realizaban funciones simples de distribución y en las que no se llevaban a cabo procesos que agreguen un valor significativo al producto. Indica que se seleccionaron 8 compañías independientes con similares actividades a las realizadas por la recurrente, como compañías comparables, y como período a comparar se consideró utilizar la información de un periodo de tres años, por ser más representativo de la rentabilidad en el largo plazo de las compañías, por lo que se realizaría el análisis utilizando la información financiera de las empresas comparables del período 2010 a 2012. De esta manera se determinó que el rango intercuartil de márgenes brutos (MB) promedio ponderado (2010-2012) ajustado⁴⁶ de las compañías comparables fluctuó entre el 38,00% y 47,09%, con una mediana de 43,68%, y que el margen bruto de la recurrente para el ejercicio 2012 era de 71,26%, por lo que, a modo de conclusión, se estableció que para el citado ejercicio, la recurrente alcanzó una rentabilidad, medida a través del ratio financiero de MB, que se ubicaba por encima del rango intercuartil de rentabilidades brutas de mercado, cumpliendo así con el principio de libre concurrencia.
- Método utilizado por la recurrente: PR en su versión externa (fojas 9058/reverso a 9059) por ser el método más apropiado para identificar si las operaciones de importación de productos terminados de empresas vinculadas se realizaron a valores de mercado.

Que por otro lado, el 27 de marzo de 2013 la recurrente presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (fojas 10092 a 10094), en cuyo Estado de Ganancias y Pérdidas se observó lo siguiente: i) Ventas Netas por S/176 138 878,00; ii) Utilidad Bruta de S/124 521 905,00 y iii) pérdida operativa de S/-13 633 867,00. Asimismo, se calcularon los siguientes indicadores: i) Margen Bruto = 70,70%; ii) Margen Operativo = -7,74%; III) Costo de ventas entre ventas = 29,30% y IV) Gastos Operativos entre ventas = 78,44%. Destaca de dicha información, el nivel de pérdidas operativas y el ratio de gastos operativos entre ventas obtenidos durante el ejercicio.

Que de la información revisada se observa que la recurrente invirtió esfuerzos relevantes orientados a promover el marketing, fuerza de ventas, promoción, comercialización y publicidad de los productos, contribuyendo en la creación de valor de estos. En efecto, de acuerdo con lo presentado en el Balance de Comprobación (foja 10367/reverso), los gastos de personal ascendieron a S/39 562 387,76 del cual el 83,03% corresponde a las áreas Comercial, Marketing, Operaciones y logística, Plan comercial y Asuntos Corporativos y sostenibilidad (foja 8066). Adicionalmente, en el ETPT 2012 (fojas 9071 y 9072) señala que la estrategia de marketing del , en el caso de Perú, está dirigida al posicionamiento de la marca y productos, así como a incrementar su participación de mercado, por lo que realizan grandes inversiones en publicidad y marketing. Por tanto, se verificó que una de las funciones principales de la recurrente es la relacionada a marketing, publicidad, promoción, siendo que los gastos de ventas son de gran relevancia dentro de su estructura de costos.

Que en efecto, según la información financiera de la recurrente correspondiente al periodo 2009-2015, se observa que la relevancia de los Gastos de ventas y Gastos Administrativos se mantuvo durante dicho periodo. De hecho, el ratio Gastos operativos sobre Ventas Netas se mantuvo entre 70% - 80% (foja 10364/reverso)⁴⁷, por lo que puede concluirse que la recurrente invirtió en gastos de operación sistemáticamente, los que se encuentran integrados a la actividad de negocios.

Que del organigrama de la recurrente⁴⁸, se observa que existen gerencias de Marketing de producto y relacionamiento, las cuales realizan las actividades de mercadeo de sus productos, enfocándose en la diferenciación de sus productos al ser estos elaborados con esencias naturales. Ello se evidenciaría en las fuertes inversiones en publicidad y marketing a través de medios locales, la realización de eventos, "mega

⁴⁶ Para tomar en cuenta diferencias en el capital de trabajo invertido de la empresa analizada y las empresas independientes, se realizaron ajustes sobre la información financiera de las empresas independientes utilizadas en el análisis PR, los cuales se describen en el Anexo 3 al citado ETPT 2012.

⁴⁷ El cuadro denominado "Representatividad del costo de ventas y gastos operativos respecto de las ventas netas" fue presentado originalmente en el Cuadro N° 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 10403).

⁴⁸ Organigrama brindado por la recurrente como parte de la información solicitada en el Requerimiento N° (fojas 9012 y 9012/reverso).



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

eventos" y "showrooms" desarrollados a nivel nacional en los cuales se regalarían productos a las vendedoras independientes (consultoras), así como se realizarían capacitaciones y entrenamientos a las mismas, entre otros (fojas 8893 a 8895). Agrega que para el año 2012, la fuerza de ventas de la compañía se habría incrementado respecto del 2011, de 35,000 a 40,000 nuevas consultoras en 2012 (foja 8072).

Que en el escrito de respuesta al Requerimiento N° la recurrente reconoció que, dada la naturaleza de su negocio de venta directa y su posición competitiva en el mercado peruano, requería de importantes esfuerzos de promoción, siendo el gasto en publicidad un medio para la venta de los productos que comercializaba, al permitir al consumidor conocer las ventajas del producto, evaluar la experiencia de la compra y definir entre las alternativas posibles en el mercado. Mencionó que toda vez que el sistema de distribución se basaba en la venta directa, la distribución de productos al público no se efectuaba a través de establecimientos comerciales, sino mediante ventas individuales que realizan las consultoras encargadas de dar las explicaciones y demostración del uso y/o bondades del producto ofrecido de forma personalizada. Finalmente, comentó que invirtió más que sus competidores en publicidad y promoción, debido a la relevancia que tenía en este rubro en la industria de la venta directa y en su estrategia de largo plazo con relación al desarrollo de sus operaciones en el país (fojas 8832 a 8838).

Que ahora bien, de lo actuado se tiene que la controversia se centra en determinar si, teniendo en cuenta la información proporcionada y las funciones desempeñadas, el método del PR es el más adecuado para ser aplicado a fin de determinar el valor de mercado en la operación de importación de productos terminados efectuada con su empresa vinculada, y no el MNT, respecto del cual además existirían inconsistencias, como alega la recurrente; o si, como señala la Administración, el método más adecuado es el MNT tal como ella lo ha aplicado, y no el PR utilizado por la recurrente⁴⁹.

(i) Método más apropiado

Que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente sostuvo que el método más adecuado para ser aplicado a fin de determinar el valor de mercado en la operación de importación de productos terminados efectuada con su empresa vinculada era el Precio de Reventa (PR).

Que conforme al ETPT 2012 y la información adicional, antes glosados, la recurrente realiza funciones de marketing y publicidad, las cuales constituyen factores importantes de su proceso comercial, funciones que además se encuentran estrechamente relacionadas con su actividad de distribución y comercialización de productos de belleza, higiene, tocador y productos cosméticos, los que son importados en su mayoría directamente de su vinculada domiciliada en Brasil, y posteriormente comercializados a través de una red de consultoras de belleza independientes quienes constituyen su fuerza de ventas⁵⁰, siendo que, a través de dichas funciones ha logrado mantener su posicionamiento en el mercado, así como de la marca que comercializa, advirtiéndose que, de acuerdo con lo descrito por ella, dada la naturaleza de su negocio y su colocación competitiva en el mercado peruano, requería de importantes esfuerzos de promoción, resultando el gasto en publicidad un medio para la comercialización de sus productos y que, incluso, debido a la relevancia de este rubro en su negocio, invirtió más que sus competidores en tal concepto.

Que según establece el ETPT 2012, en dicho ejercicio la recurrente realizó una estrategia de marketing "dirigida al posicionamiento de sus marcas y productos, así como al incremento de su participación de mercado", y realizaba grandes inversiones en publicidad y marketing (fojas 9071 a 9073/reverso); de ello se colige que la recurrente contribuyó sustancialmente a la creación y/o la conservación del activo intangible asociado al producto que comercializa, esto es, la marca y nombre comercial de Natura Cosméticos.

Que según la información indicada (fojas 217 y 3645), para realizar las funciones de marketing y publicidad, la recurrente contó con las áreas de marketing, comercial y ciclo de pedidos, entre otras, efectuando gastos considerables en el personal de dichas áreas, así como en promociones, muestras, folletos, eventos de

⁴⁹ No es materia de discusión verificar si dicha operación se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia.

⁵⁰ La fuerza de ventas de una empresa está formada por el conjunto de recursos tanto humanos como materiales que le permiten llevar a cabo el proceso de comercialización de sus bienes y servicios. Puede accederse a dicha definición en el siguiente enlace: <https://economipedia.com/definiciones/fuerza-de-ventas.html>.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

lanzamientos, eventos de prensa, publicidad, patrocinios, auspicios, convenciones, incentivos, entrenamientos, entre otros, que se encuentran contabilizados como gastos operativos, toda vez que, como ella misma describió, se tratan de conceptos relacionados con la comercialización y la gestión de fomento o promoción para la venta de los productos. Lo anterior se ve reflejado en que los gastos de ventas fueron importantes dentro de la estructura de costos de la recurrente, ascendiendo estos a S/116 584 688,00, lo que constituye el 29,30% del importe de las ventas netas del ejercicio 2012 (S/176 138 878,00) y los gastos administrativos ascendieron a S/21 571 084,00, que corresponde al 78,44% del citado importe de ventas netas, según el Estado de Ganancias y Pérdidas del ejercicio 2012 (foja 10415).

Que asimismo, en su actividad de comercialización y distribución, la recurrente no solo transfería los bienes a un tercero, sino que asumía diversos riesgos, como por ejemplo, el riesgo de inventario, en virtud del cual llevaba un control del vencimiento de sus productos, asegurando así su calidad y riesgos especiales como el de responsabilidad / garantía del servicio, que se basaba en la satisfacción total del cliente, en virtud del cual efectuaba prestaciones complementarias como la devolución del dinero, cambio del producto y, en algunos casos, atenciones dermatológicas a los consumidores.

Que lo expuesto, denota que la recurrente no es un sujeto que se limita a la única función de comprar mercadería de su proveedor para luego venderla a sus clientes en el Perú, sino que tiene otras funciones relacionadas que forman parte integral de su estructura de negocio, como son las funciones de marketing, publicidad y promoción de los productos de belleza, higiene, tocador y cosméticos que importaba de su vinculada no domiciliada, tal como se expuso en el ETPT 2012, tan es así que para efectos de su actividad de compras, las cantidades a comprar eran determinadas por su departamento de marketing, basándose en estimaciones de promoción y proyecciones de ventas. Por consiguiente, resulta importante evaluar el margen operacional de la recurrente para estimar así su rentabilidad y compararla con las compañías seleccionadas como comparables, lo que se puede lograr a través del método del MNT, cuya aplicación recoge la totalidad de las funciones y riesgos asumidos por ella.

Que en las Resoluciones N° 06144-9-2019, 07821-9-2018, 04725-4-2022 y 04167-9-2022, entre otras, se ha establecido que para evaluar las operaciones de importación de una empresa que, además de efectuar actividades de distribución y comercialización de productos, también desarrolla funciones de marketing, publicidad y promoción, las cuales se encuentran estrechamente relacionadas a su giro principal de negocio, lo que se evaluará en cada caso concreto, el método más adecuado para ser aplicado, considerando la estructura de negocio de la empresa, no sería el PR (compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa), sino el método del MNT, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad. Dichas resoluciones precisaron que no resulta suficiente que, en términos generales, pueda ser aplicable la metodología del PR, pues para ello es necesario que los márgenes brutos de venta no se vean influenciados por las funciones realizadas por la empresa.

Que en ese sentido, si bien la recurrente adujo que el método del PR era el método más apropiado a su caso, conforme al marco normativo antes expuesto y considerando el criterio precitado, así como los hechos y circunstancias del caso concreto antes descritos, se tiene que dicho método no recoge determinadas funciones que se encuentran directamente relacionadas a la actividad de negocio de la recurrente, como el marketing (de producto y de relacionamiento), la publicidad y la promoción de los productos que distribuye y comercializa, lo cual se observa de los gastos que esta asume en el personal dedicado a dichas funciones, la fuerza de ventas, como en promociones, muestras, folletos, eventos de lanzamiento, eventos de prensa, publicidad, patrocinios, auspicios, convenciones, incentivos, entrenamientos, entre otros, y también en los riesgos asumidos, como por ejemplo, el de responsabilidad / garantía del servicio.

Que en efecto, según se aprecia de autos, la recurrente es una empresa que, además de efectuar actividades de distribución y comercialización de productos, también desarrolla funciones de marketing, publicidad y promoción, funciones que se encuentran estrechamente relacionadas a su giro principal de negocio, por lo que considerando la estructura de negocio de la recurrente, el método del PR –compatible con operaciones no complejas de distribución, comercialización o reventa– no es el método más adecuado para evaluar sus operaciones de importación sino el método del MNT, utilizado por la Administración, a través del cual se puede llegar al más adecuado grado de comparabilidad, pues para que el método del PR sea considerado el más apropiado, las operaciones materia de análisis no deben constituir operaciones



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

complejas integradas por diversas funciones estrechamente vinculadas, como se verifica en el caso de autos, en el que las funciones que desempeña la recurrente no se limitan a la simple distribución o reventa sino que incluye una actividad importante de marketing, promoción y publicidad orientadas al posicionamiento de la marca de los productos que importa⁵¹.

Que si bien la recurrente manifiesta que los bienes que compró a su parte vinculada no sufrieron ninguna transformación a través de algún tipo de proceso que implique la alteración de su composición, propiedades y/o características, debe tenerse en cuenta que, no por el solo hecho de realizar operaciones de distribución o comercialización, ello implica que necesariamente corresponde la aplicación del método de PR, pues según lo previsto en el numeral 6 del inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el método del MNT también puede utilizarse en operaciones de *"distribución o comercialización de bienes"*, supuesto en el cual el margen neto podrá ser medido a través de la aplicación del indicador de rentabilidad MO, basado en las utilidades entre las ventas netas; siendo del caso añadir que cuando el citado artículo 113, en su numeral 2 del inciso a), hace referencia a un *"valor significativo"*⁵², ello no solo debe asimilarse a alteraciones o cambios físicos en los bienes, sino también a modificaciones sustanciales que aporten un valor importante a dichos bienes, por ejemplo, si a través de la inversión que se realiza en el marketing y la publicidad, los bienes comercializados obtienen una posición privilegiada en el mercado, creando y/o conservando valor a la marca o nombre comercial asociados a tales bienes, lo que conlleva a que el precio de reventa se vea afectado, por lo que se puede concluir que si tales gastos son de importante cuantía, el PR no resultaría ser el método apropiado.

Que adicionalmente, cabe tener en cuenta lo referido por la Administración en el sentido que al no contar con información financiera detallada sobre la estructura de costos y gastos de las compañías seleccionadas como comparables a fin de identificar las potenciales diferencias con la estructura de costos y gastos de la recurrente, no resultaba posible efectuar una comparación precisa a nivel de márgenes brutos (foja 10351/reverso), toda vez que conforme lo indican las Directrices de la OCDE (párrafo 2.4) hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones (MNT) son más apropiados que los tradicionales (PR), como, por ejemplo, cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto o esta es muy escasa, por ende, el método del MNT resultaría ser el más apropiado en dichas situaciones, pues utilizando dicho método los costos y gastos operativos constituyen variables menos sensibles que al aplicar un método de comparación de márgenes brutos⁵³.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, resulta acorde a ley que la Administración haya considerado al método del MNT como el método más apropiado en el presente caso, careciendo de sustento el argumento de la recurrente en el sentido que correspondía la aplicación del PR –propuesto por ella–, advirtiéndose que, contrariamente a lo afirmado por esta, la Administración ha sustentado debidamente el motivo por el cual considera que el método del MNT es más apropiado que el PR en el caso concreto y en qué medida las actividades que realiza la recurrente conllevan a que el precio de reventa se vea afectado y, por ende, el método del PR no sea el método más apropiado⁵⁴.

(ii) Margen Neto Transaccional (MNT)

Que habiéndose concluido que el método más apropiado para determinar si los precios de las transacciones realizadas por la recurrente y sus partes vinculadas cumplen con el principio de arm's length es el MNT, la Administración efectuó el análisis económico correspondiente. A continuación, se presentan los elementos

⁵¹ Según las Directrices de la OCDE, el margen de reventa exige particular cuidado cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la conservación de activos intangibles asociados a las marcas o nombres comerciales de propiedad de la empresa asociada (párrafo 2.29).

⁵² Esto es, cuando dicho numeral establece que el PR: *"Compatibiliza con operaciones de distribución, comercialización o reventa de bienes que no han sufrido una alteración o modificación sustantiva o a los cuales no se les ha agregado un valor significativo"*. (El subrayado es agregado).

⁵³ En ese sentido, el párrafo 6.2.7.2 del "Manual de precios de transferencia de las Naciones Unidas", señala que la consistencia de la contabilidad es extremadamente importante en aplicación del método del PR, donde los márgenes de beneficios brutos no serán comparables si los principios y/o prácticas contables difieren entre la transacción controlada y la transacción no controlada (foja 4909 vuelta).

⁵⁴ Similar conclusión se tiene en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04167-9-2022 y 05370-4-2024, con relación a la misma controversia con relación a la misma recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

considerados para su aplicación:

- **Selección de comparables:** Para el análisis la Administración utilizó a 7 de las 8 empresas comparables presentadas en el ETPT 2012 por la recurrente: 1. ; 2. ; 3. ; 4. ; 5. ; 6. y 7. (foja 10346/reverso)⁵⁵. Respecto de la búsqueda de comparables, para su identificación la Administración consideró el análisis de comparabilidad realizado por la recurrente.
- **Selección del indicador del nivel de rentabilidad:** Para el análisis indirecto de las operaciones de importación de mercadería de empresas vinculadas, a través del giro de negocios de la compañía utiliza el indicador de rentabilidad Margen Operativo (MO) (foja 10345/reverso), lo que es acorde con lo establecido en el inciso a) del artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- **Selección del periodo analizado:** Concluye que debe considerarse la información financiera de un periodo de 3 años, 2010 a 2012, de las compañías seleccionadas como comparables, para compararla con la información financiera de , del ejercicio 2012 (foja 10347/reverso). Sobre este punto, la Administración mantiene los periodos indicados en el ETPT 2012.
- **Información financiera utilizada:** Para el análisis considera la información de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2012 (fojas 10415 y 10415/reverso). Respecto de las empresas comparables, la Administración considera la información financiera actualizada de los ejercicios cerrados de 2010 a 2012, obtenida de la base de datos (fojas 10342 a 10344).
- **Determinación del Rango de Valor de Mercado:** Con base en la información financiera de las empresas comparables, aplica la metodología del Rango Intercuartil para determinar los márgenes de rentabilidad de mercado (fojas 10346 y 10346/reverso); ello en línea con lo señalado en los artículos 114 y 115 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- **Ajustes de comparabilidad:** Aplica los ajustes de capital (sobre las Cuentas por Cobrar Comerciales, Cuentas por Pagar Comerciales e Inventarios) sobre la información financiera de las comparables. Es importante señalar que el proceso de ajuste fue detallado según solicitó la recurrente (fojas 10154 a 10162), lo que es acorde con el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración utilizó la información financiera obtenida de la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2012 de la compañía para determinar el indicador de rentabilidad MO, según el siguiente detalle:

- Ejercicio 2012 ⁵⁶	Declaración jurada del Impuesto a la Renta – PDT 682 (S/) – monto en Nuevos Soles
Ventas	176 138 878,00
Costo de Ventas + Gastos Operativos	189 772 745,00
Utilidad (pérdida) Operativa	-13 633 867,00
Indicador de Rentabilidad MO	-7,74

Que adicionalmente, como resultado de la aplicación del método del MNT y con base en la información detallada en el considerando anterior, la Administración realizó el cálculo del rango intercuartil ponderado de rentabilidades de mercado, como se aprecia a continuación:

Ejercicio 2012 ⁵⁷	Rango intercuartil ajustado de los indicadores de rentabilidad empresas comparables		
	Cuartil Inferior	Mediana	Cuartil Superior
-7,74%	8,48%	10,87%	11,86%

Que del análisis realizado se observa que durante el ejercicio 2012 la recurrente obtuvo una rentabilidad operativa MO de -7,74%, la cual se ubicó por debajo del rango intercuartil ajustado de márgenes de rentabilidad de mercado elaborado a partir de empresas comparables.

⁵⁵ La Administración descartó al a empresa

(foja 10347/reverso).

⁵⁶ Fuente: Requerimiento N°

(foja 10415).

⁵⁷ Fuente: Requerimiento N°

(foja 10346/reverso).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que por tanto, acorde con el artículo 114 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, se aplicó el ajuste a la mediana del rango en referencia (10,87%), según el siguiente cálculo de la Administración:

Cálculo del Ajuste de Rentabilidad a la Mediana del Rango Intercuartil de Mercado⁵⁸	
Margen Operativo de Mercado	= Utilidad Operativa / Ventas
Margen Operativo de Mercado	= (Ventas - Costo de Ventas de mercado - Gastos Operativos) / Ventas
10,87%	= (S/176 138 878,00 - Costo de ventas de mercado - S/138 155 772,00) / S/176 138 878,00
S/176 138 878,00 * 10,87%	= S/176 138 878,00 - Costo de ventas de mercado - S/138 155 772,00
S/19 146 296,00	= S/37 983 106,00 - Costo de ventas de mercado
Costo de ventas de mercado	= S/18 836 810,00
Costo de ventas de la contribuyente	= S/51 616 973,00
Costo de ventas de mercado	= S/18 836 810,00
Diferencial	= S/32 780 163,00
Ajuste a la base imponible (SUNAT)	S/32 780 163,00

Que con base en la información precedente, la Administración determinó un ajuste sobre la base imponible ascendente a S/32 780 163,00.

Que de lo anterior, se verifica que la aplicación del método del MNT se ajusta a lo establecido en la normativa peruana de precios de transferencia, toda vez que este método permite analizar el margen identificado nivel operativo⁵⁹, pues toma en consideración tanto los costos y gastos, así como los ingresos de las transacciones analizadas y este se encuentra de acuerdo a Ley.

Que al respecto, la recurrente cuestiona diversos aspectos de la utilización del MNT efectuada por la Administración, al considerar que existirían inconsistencias en su aplicación, por lo que al haberse determinado en la presente instancia que el método más apropiado en el caso bajo análisis es el MNT, corresponde emitir pronunciamiento sobre las inconsistencias alegadas por la recurrente:

- Para la aplicación del método del MNT, la Administración no dio una explicación técnica respecto al uso de solo una de las empresas consideradas en el proceso de fiscalización del ejercicio 2009, lo que no es razonable, en la medida que la actividad económica de la recurrente es la misma en ambos ejercicios. Al respecto, cabe señalar que cada proceso de fiscalización es independiente, siendo que en cada uno se realiza una búsqueda de comparables según el análisis de comparabilidad cuyos resultados no tienen que ser los mismos en cada ejercicio. Por ejemplo, al existir un periodo entre los años fiscalizados (2009 y 2012) podrían haberse dado diferencias respecto de las actividades económicas de las comparables, entre otras razones que fundamentan la selección realizada. Por tanto, el reparo estimado no varía a partir de esta observación.
- Para la aplicación del método, se debe considerar la rentabilidad operativa a nivel tributario, esto es, tener en cuenta las adiciones y las deducciones realizadas para efectos del Impuesto a la Renta y no el margen operativo a nivel financiero contable, considerado por la Administración, pues este no recoge el efecto de las adiciones sobre los gastos operativos. Al respecto, cabe señalar que, tal como se aprecia de lo actuado, la Administración efectuó el cálculo de la rentabilidad operativa alcanzada por la recurrente en el ejercicio 2012, la cual ascendió a -7,74%, en base a la información financiera contable de esta; habiéndose calculado el margen operativo o margen de beneficio neto a comparar, en función al indicador financiero MO, lo que se encuentra arreglado a ley, pues para la aplicación del MNT, el cual es un método basado en el resultado de las operaciones que examina, con relación a una magnitud apropiada –que en este caso, es las ventas–, en el cálculo del margen operativo que una empresa obtiene como consecuencia de una operación vinculada, se utilizan indicadores financieros de rentabilidad, como el MO (Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V)⁶⁰) -utilizado en el presente caso–, los cuales expresan la

⁵⁸ Elaborado a partir de la información del Estado de Ganancias y Pérdidas de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2012 (fojas 10093 a 10094/reverso).

⁵⁹ Es el método que analiza la rentabilidad de la compañía a partir de márgenes operativos y no márgenes brutos.

⁶⁰ El cual pondera el margen operativo o también llamado beneficio neto, tomando las ventas como elemento de referencia. En estos casos se aprecia que, en el párrafo 2,91 de las Directrices de la OCDE, se indica lo siguiente: “Una cuestión que se plantea en los casos en los que el indicador de beneficio neto se pondera con relación a las ventas es cómo contabilizar las bonificaciones y los descuentos ofertados a los clientes por el contribuyente o sus comparables. Dependiendo de los criterios



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

relación entre dos o más elementos de los estados financieros⁶¹, preparados conforme a las normas contables y financieras. Cabe precisar que lo antes descrito se condice con el artículo 113 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a que, para la aplicación del método de valoración más apropiado, los conceptos de costo de bienes y servicios, costo de producción, utilidad bruta, gastos y activo se determinarán con base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la ley; y, además con lo anotado en las Directrices de la OCDE, en las que se señala que: *"Cuando el método de determinación de precios de transferencia más apropiado, atendiendo a las circunstancias del caso, elegido (...) sea un método unilateral, es necesario contar con la información financiera relativa a la parte objeto de análisis (...)"*⁶².

En ese sentido, corresponde la utilización de la información financiera contable de la recurrente (parte analizada) para hallar su margen operativo, en aplicación del MNT, en cuyo marco se utilizan indicadores financieros de rentabilidad o también llamados indicadores de beneficio neto, como el MO, no correspondiendo considerar las adiciones y/o deducciones tributarias, las cuales solo tienen efectos para la determinación del Impuesto a la Renta y no para cálculo del margen operativo que una empresa obtiene como consecuencia de una operación vinculada. Cabe mencionar que no resultaría adecuado ni fiable que la comparación de utilidades operativas se efectúe con base a la utilidad operativa ajustada de la recurrente —esto es, teniendo en cuenta las adiciones y deducciones realizadas para efectos del Impuesto a la Renta— y que esta sea medida dentro del rango intercuartil de utilidades operativas de mercado calculado en función a la información financiera contable de las compañías comparables —esto es, sin considerar elementos tributarios como las adiciones y deducciones—, como aquella plantea.

- Para la aplicación del MNT, a fin de efectuar el ajuste de precios de transferencia, su utilidad operativa debe ser ajustada por S/22 126 324,00, el cual corresponde a los reparos a la renta neta por gastos no deducibles —distintos al reparo por ajuste de precios de transferencia—, efectuados por la Administración, o constituiría un doble reparo, al desconocerse el citado importe para la determinación del Impuesto a la Renta y, al mismo tiempo, considerarlo como gasto para el cálculo del ajuste de precios de transferencia. Al respecto, debe considerarse que para el cálculo de la Utilidad Operativa (UO)⁶³ no se considera ningún ajuste a la aludida utilidad ni a su elemento Gastos Operativos (GO) por reparos a gastos no deducibles tributariamente. Debe recalcar que, para efectos del cálculo del margen operativo (MO) —cuya fórmula es Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V)—, que una empresa obtiene como consecuencia de una operación con una vinculada a fin de que sea medida dentro del rango intercuartil de márgenes operativos de mercado, en el marco de la aplicación MNT, se debe considerar la información financiera contable de la recurrente, lo que no incluye ni las adiciones y/o deducciones tributarias efectuadas por la recurrente vía declaración jurada del Impuesto a la Renta, ni los reparos a la renta neta declarada por esta que hubiera efectuado la Administración en base a la normativa tributaria, a consecuencia de un procedimiento de fiscalización. Por tanto, no procede lo señalado por la recurrente.

de contabilidad, las bonificaciones y los descuentos pueden considerarse como una reducción de los ingresos derivados de las ventas o como gastos. En relación con las ganancias o pérdidas resultantes del cambio de moneda pueden plantearse dificultades semejantes. Cuando estos elementos afectan sustancialmente a la comparación, la clave radica en comparar elementos similares entre sí y seguir los mismos principios contables para el contribuyente que para sus comparables". De lo anteriormente expuesto se desprende que corresponde la utilización de la información financiera contable para la aplicación del MNT, en cuyo marco se utilizan indicadores financieros (los subrayados son nuestros).

⁶¹ Véase el siguiente enlace: https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1176/cap04.pdf. Sobre los "Indicadores de Rentabilidad" se indica que son aquellos indicadores financieros que sirven para medir la efectividad de la administración de la empresa para controlar los costos y gastos y, de esta manera convertir ventas en utilidades. Los indicadores más utilizados son: margen bruto, margen operacional, margen neto y rendimiento de patrimonio. Lo anterior, puede ser visto en el siguiente enlace: <https://www.bolsadevalores.com.sv/index.php/centro-de-informacion/educacion-bursatil/glosario/indicadores-de-rentabilidad#:~:text=Definition->.

⁶² El subrayado es agregado. Cabe precisar que por "método unilateral", se hace referencia, entre otros, al MNT.

⁶³ Como se mencionó anteriormente, la Administración halló el margen operativo de la recurrente, obtenido en el ejercicio 2012, con base al indicador financiero MO, el cual se calcula dividiendo la Utilidad Operativa (UO)/Ventas Netas (V). Sobre la citada Utilidad Operativa (UO), siendo que, en la Resolución N° 07664-9-2021, este Tribunal señaló que esta se calcula considerando el ingreso por ventas (V) menos el Costo de Ventas (CV) y los Gastos de Operación (GO), esto es, efectuando la siguiente operación: $V - CV - GO$, tal como lo calculó la Administración. En ese sentido, como se advierte, entre los elementos utilizados para el cálculo de la Utilidad Operativa (UO) se encuentran el Costo de Ventas (CV) y los Gastos de Operación (GO), los cuales pueden ser ajustados en caso se verifique que no se encuentran a valores de mercado, en aplicación de las normas de precios de transferencia.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

- La aplicación del MNT no refleja la realidad económica de la operación, pues se le estaría solicitando que importe bienes a un precio por debajo del costo asumido por su vinculada, esto es, se le estaría exigiendo que adquiriera sus productos a un costo menor a su costo de producción, lo que considera arbitrario y carente de razonabilidad. Al respecto, debe indicarse que para el cálculo del margen operativo de la recurrente, en aplicación del MNT, se realizó un análisis global de la operación de negocio de esta con información de sus estados financieros al 31 de diciembre de 2012; y sobre el análisis global de precios de transferencia se tiene que, en virtud de este, se compara el margen global extraído del estado financiero de la empresa sujeta a análisis, que en este caso es la recurrente, con el margen de mercado obtenido de los estados financieros de las empresas independientes comparables⁶⁴. De esta manera, a través del MNT global con comparables externos, aplicado utilizando el indicador financiero MO, se midió que el margen operativo de la recurrente, derivado de su actividad de negocio, se encuentre dentro del rango intercuartil de márgenes operativos de mercado, obtenido de la información financiera de empresas independientes seleccionadas como comparables en función a un análisis de las funciones que desempeñan, activos que manejan y riesgos que asumen.

Así pues, no resulta correcto lo anotado por la recurrente en cuanto a que la Administración le estaría exigiendo que adquiriera sus productos a un costo menor a su costo de producción, teniendo en cuenta que el análisis de precios de transferencia efectuado no parte del precio de los productos específicos que la recurrente adquiere de su vinculada, sino que dicho análisis parte del margen operativo global extraído del estado financiero de la recurrente, el cual es comparado con el de empresas con funciones, activos y riesgos similares, obteniéndose, como resultado de dicha comparación, el respectivo ajuste de precios de transferencia; y, en ese sentido, no resulta atendible la alegada arbitrariedad y/o falta de razonabilidad en que habría incurrido la Administración, la cual se ha circunscrito a aplicar la metodología del MNT desde una perspectiva global, utilizando el indicador financiero MO, en los términos establecidos por ley.

Que considerando lo expuesto, se tiene que las inconsistencias alegadas por la recurrente en la aplicación del MNT, efectuada por la Administración, carecen de asidero y, por ende, no corresponde amparar la variación del ajuste de precios de transferencia propuesto bajo tales argumentos.

(iii) Cambio de parte analizada y metodología utilizada

Que de la revisión de los argumentos formulados por la recurrente en instancia de reclamación y apelación se aprecia que esta plantea que los métodos apropiados para determinar el valor de mercado, respecto de la precitada operación, son el método del PCNC⁶⁵ y el método del CI con comparables internos, teniendo como parte analizada a

Que sobre la selección de la parte objeto de análisis, debe indicarse que las Directrices OCDE establecen que: *"Al aplicar los métodos del coste incrementado, del precio de reventa o del margen neto operacional (...), es necesario elegir la parte de la transacción respecto de la que se analiza un indicador financiero (margen sobre costes, margen bruto o indicador de beneficio neto). La selección de la parte objeto de análisis debe ser coherente con el análisis funcional de la operación. Como norma general, la parte objeto de análisis es aquella a la que puede aplicarse el método de determinación de precios de transferencia con más fiabilidad y para la que existen comparables más sólidos, es decir, normalmente será aquella cuyo análisis funcional resulte menos complejo"*.

Que de lo actuado se aprecia que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 10387 a 10418), la Administración expuso a la recurrente el análisis de precios de transferencia efectuado a fin de evaluar la operación de importación de productos terminados de empresas vinculadas, aplicando el método del MNT con comparables externos y considerando como parte objeto de análisis a la recurrente, habiéndose descartado la utilización de, entre otros, los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, requiriéndole a la recurrente que, de tener una posición en contrario respecto a cada punto desarrollado, la explique y sustente.

⁶⁴ En este sentido, véase: Röeder M. Rudolf, "Los Precios de Transferencia Profundizando Aspectos Básicos" en: Análisis Tributario, N° 213, AELE, octubre 2005, Pág. 12 y 13.

⁶⁵ La recurrente lo mencionó en su escrito de respuesta al Requerimiento N° , presentado luego de la fecha de cierre del requerimiento, pero antes de la notificación de la resolución de determinación (fojas 11314 y 11315).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito⁶⁶ (fojas 8816 a 8842) en el que no esgrimió argumento alguno que discrepe con la selección de la parte objeto de análisis, ni con el descarte de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos, limitándose a sostener que el método más apropiado era el PR y no el MNT utilizado por la Administración. Únicamente, presentó un análisis alternativo basado en la aplicación del método CAP⁶⁷, considerando como parte objeto de análisis a la empresa vinculada.

Que posteriormente, en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , la Administración dejó expresa constancia que la recurrente no indicó opinión alguna en contrario respecto a la selección de la parte objeto de análisis (foja 10372), ni al descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos (foja 10348/reverso), por lo que se mantendrían tales puntos, siendo que la recurrente solo había discrepado con el análisis de precios de transferencia propuesto, al considerar que el PR era el método más idóneo, como se había establecido en su ETPT 2012, y no el MNT que había sido aplicado por la Administración⁶⁸.

Que mediante Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración le solicitó que presentara sus descargos a la observación formulada en el Requerimiento N° y su resultado, vinculada a la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que en respuesta, con un escrito (fojas 8733 a 8743) la recurrente reiteró sus argumentos y agregó algunas precisiones⁶⁹.

Que en el Resultado de Requerimiento N° , la Administración, dio cuenta que la recurrente no cuestionó la selección de la parte objeto de análisis (foja 8074), ni el descarte efectuado de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos (foja 8034), realizados por la Administración en el análisis de precios de transferencia propuesto por esta, por lo que la discusión hasta la emisión y notificación de la resolución de determinación que contiene el reparo por ajuste de precios de transferencia no se encontró relacionada a los citados puntos⁷⁰, lo que se ve reforzado, más aún, en el ETPT 2012 de la recurrente, antes descrito, en el que se puede advertir que aquella también descartó los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos y, además, eligió como parte analizada a la recurrente; de lo que se concluye que ambas partes estuvieron de acuerdo en cuanto a dichos puntos durante la fiscalización, por lo que tales aspectos no correspondían a puntos en controversia que hayan sido considerados el formular el reparo materia de análisis en autos.

Que de lo descrito se tiene que la selección de la parte objeto de análisis y el descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI con comparables internos y externos para el análisis de precios de transferencia materia de autos, fueron puntos que no formaron parte del motivo determinante del reparo, ni fueron motivo de divergencia entre las partes durante la etapa de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

Que a mayor abundamiento, en la resolución apelada (fojas 11429 a 11439/reverso), se aprecia que la Administración hace énfasis en el descarte de la aplicación del método del PR en su versión externa y en la elección del método del MNT como el más adecuado para el análisis de las operaciones de importación de mercadería realizada a su vinculada, añadiendo que durante el procedimiento de fiscalización, esto es,

⁶⁶ El cual se sustenta en el Informe , elaborado por la firma consultora Deloitte (fojas 8747 a 8777).

⁶⁷ En el informe que sustento el escrito, se hace referencia al método CAP (Costo de adquisición o producción más impuestos u utilidad), método aceptado y aplicado por la legislación brasileña.

⁶⁸ La Administración descartó la aplicación del método CAP debido a que no es aceptado en la Ley del Impuesto a la Renta para la determinación de los precios de transferencia, según el inciso e) del artículo 32-A de esta Ley. Señaló que la recurrente no proporcionó documentación que respalde el análisis propuesto, la cual hubiera permitido realizar un análisis sobre las funciones activas y riesgos de la parte vinculada. De esta manera no se pudo concluir que dicha vinculada sea la parte menos compleja y, por tanto, pueda ser la parte sujeta a análisis, en tal sentido, se descartó su aplicación.

⁶⁹ Se hace referencia al método del CI con comparable externo presentado en el informe técnico emitido por la firma no obstante. Sobre este último método propuesto, la recurrente deja en claro que se trata de un método alternativo, pero no excluyente al PR.

⁷⁰ El 6 de junio de 2018, luego de la fecha de cierre del Requerimiento N° (Art. 75 del Código Tributario), pero previo a la emisión y notificación de la resolución de determinación, la recurrente presentó un escrito en el cual incluye el informe "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a respecto del Ejercicio Fiscal 2012. Junio 2018" elaborado por la firma TP Consulting. No obstante, este no fue meritado por la Administración en el proceso de fiscalización, pues fue presentado al haber vencido el plazo del requerimiento.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

al formularse el reparo materia de autos, la recurrente solo cuestionaba el cambio del método del PR al MNT, no siendo materia de controversia, entre otros, la designación de la parte analizada (foja 11436).

Que con relación al informe elaborado por la firma TP Consulting, presentado por la recurrente fuera de plazo del requerimiento correspondiente, pero previo a la notificación de la resolución de determinación, a través del cual la propone la aplicación de los métodos de PCNC y CI con comparables internos (teniendo como parte analizada a la vinculada brasileña) como métodos alternativos, debe indicarse que si bien no fue meritado por la Administración en la etapa de reclamación, sí ha sido meritado en esta instancia al dar respuesta a los argumentos planteados por la recurrente, lo que incluye los argumentos contenidos en el referido informe.

Que de la revisión del referido informe se observa que la recurrente no presentó ni puso a disposición la información referida a la empresa extranjera que toma como referencia (contratos, estados financieros globales y segmentados, estrategias de negocios, información contable, entre otros), lo que, además de lo señalado anteriormente, impide corroborar el citado planteamiento, pese a haber sido esta mencionada como limitante para considerar el análisis propuesto, esto es, desde la perspectiva de la vinculada brasileña (Resultados de Requerimiento N° y , de fojas 10349 y 10196), por lo que no es posible verificar los resultados obtenidos por dicho informe.

Que por consiguiente, no corresponde amparar los diversos argumentos de la recurrente, formulados en sus recursos impugnatorios, en el extremo que pretende cambiar el análisis respecto de los aludidos puntos y, por ende, tampoco procede amparar la variación del ajuste de precios de transferencia propuesto bajo tales argumentos, al no formar parte del asunto controvertido al efectuarse el reparo.

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente instancia y habiéndose concluido que no resultan amparables los argumentos de la recurrente, debido a que no fueron materia de discusión entre las partes y además porque no se encontraban debidamente acreditados, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada, en este extremo⁷¹.

Que es importante reiterar que, conforme se ha expuesto, la selección de la parte analizada (la recurrente) y el descarte de la utilización de los métodos PCNC y CI, con comparables internos y externos, fueron aspectos que no formaron parte del motivo del reparo, y, por ende, del asunto controvertido, por lo que no resultan atendibles las opiniones formuladas en los informes – Informe Técnico Fiscalización 2012" y la "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a respecto del Ejercicio Fiscal 2012 junio 2018" presentados por la recurrente, toda vez que con ellos se pretende introducir aspectos que no formaron parte del motivo del reparo y que no se encontraban debidamente sustentados.

Que sobre el alegato referido a que la Administración no justificó adecuadamente el cambio de empresas en el ejercicio fiscalizado respecto de 2011; debe indicarse que, según lo indicado por la Administración, con excepción de , las empresas utilizadas como comparables en el ejercicio fiscalizado 2012 fueron las mismas que en 2011, como se señala en el Resultado de Requerimiento, N° (foja 10188 y 10189). Respecto del hecho que la mediana del 2012 (10,87%) fuera significativamente superior a la mediana de 2011 (7,82%) y que esto no fuera explicado; cabe señalar que el incremento de la mediana en referencia está plenamente explicado en el análisis realizado que justifica los valores de mercado para las actividades propias de la compañía, por cada ejercicio.

Que respecto a la omisión de aplicar el artículo 9 de los convenios para evitar la Doble Imposición suscrito por Perú con Brasil y Chile –por lo que solicita la nulidad de la resolución apelada–, así como de proporcionar un mayor sustento que justifique el uso de información plurianual de las empresas comparables⁷² para la determinación del reparo, cabe indicar que estos argumentos no fueron presentados

⁷¹ Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones N° 04167-9-2022 y 05370-4-2024 emitidos a la recurrente.

⁷² Respecto al uso de información plurianual, la Administración señaló expresamente que "a fin de obtener un mejor entendimiento de las circunstancias relacionadas con la transacción bajo análisis, resulta útil examinar el año bajo análisis (contribuyente) y ejercicios anteriores (empresas comparables) para lo cual se consideró adecuado el uso del período de tres años de las compañías seleccionadas como comparables 2010, 2011 y 2012 versus el ejercicio 2012 del contribuyente"



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

en la instancia de reclamación según se constata en su recurso de reclamo (fojas 7890 a 7986) y en la resolución apelada (fojas 11425 a 11454); por lo que de acuerdo con el artículo 147 del Código Tributario, según el cual «Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de Pago o Resolución de la Administración, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación», no corresponde emitir pronunciamiento acerca de dichos argumentos.

Que respecto a la afectación a la motivación y debido proceso de la recurrente por parte de la Administración, que no se habría pronunciado sobre de la totalidad de los argumentos (descargos) opuestos con el escrito presentado el 20 de abril de 2018 en respuesta al requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del código tributario, debe indicarse lo siguiente.

- Sobre lo indicado respecto a que la Administración no ha proporcionado la fórmula específica respecto del Margen Operativo sin Ajustar y el Margen Operativo Ajustado en el Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° ; cabe indicar que la referencia al Anexo N° 2 que hace la recurrente como ubicación de la información señalada no es correcta, toda vez que en el referido anexo únicamente se presenta el detalle de la información contable presentada en medios magnéticos (fojas 4820 a 4828). No obstante, la información a la que hace referencia la recurrente se ubica en el Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 10341/reverso a 10344), sin perjuicio de ello, se tiene que en el Anexo N° 4 del Resultado de Requerimiento N° , la Administración dio respuesta a esta observación y presentó la fórmula general (fojas 10152 y 10153) y diversos cuadros que detallan el cálculo numérico específico del Margen Operativo Ajustado por cada una de las empresas comparables (fojas 10155 a 10161) a partir de los cuales estimó el rango intercuartil ajustado de valores de mercado.
- Acerca del cuestionamiento sobre si las tasas de interés (de Estados Unidos de América y Hong Kong) presentadas en la página 8 del Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° son activas o pasivas; cabe indicar que considerando que la recurrente hace referencia al Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 10341/reverso a 10344) y no al Resultado de Requerimiento N° (que no presenta las características señaladas en este punto), se tiene que la Administración sí dio respuesta a este punto en el Resultado de Requerimiento N° . Al respecto, indicó que la tasa considerada fue la Prime Rate (de ambos países) y que se utilizó tanto para las cuentas por cobrar y existencias, como para las cuentas por pagar (foja 10187).
- Con relación a que no se ha verificado que la data considerada por la Administración, incluida en el Anexo N° 2 cuadro con lo que está presentado en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia exhibido por la recurrente, debe indicarse que si bien la recurrente hace referencia al Anexo N° 2, no detalla el requerimiento. Asumiendo que, al igual que el punto anterior, hace referencia al Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° debe indicarse que en el Resultado de Requerimiento N° la Administración detalló que la información financiera de las empresas comparables presentada es la última actualizada a la fecha de corte de los ejercicios materia de análisis, e indicó que esta podría no coincidir con lo expuesto por la recurrente en su Estudio Técnico de Precios de Transferencia 2012 (ETPT 2012), en razón de no haber estado disponible en la fecha de elaboración y presentación del mismo; no obstante, indica que empleó un criterio semejante en relación a la imputación de cierres contables al señalado en el ETPT 2012 de la recurrente (foja 10187).
- En cuanto al sustento técnico que la Administración debió haber presentado por el descarte de 6 de las 7 empresas comparables respecto del ejercicio fiscalizado 2011, debe indicarse, como se detallara líneas arriba, que la Administración sí dio respuesta a este cuestionamiento e indicó que, con excepción de las empresas utilizadas como comparables en 2012 fueron las mismas que en el 2011 (foja 10188).
- Acerca que la Administración no proporcionó explicaciones sobre el incremento de la mediana en 2012 frente al 2011 (pasó de 5,45% a 10,87%), debe indicarse que la Administración dio respuesta a este

(fojas 10195 y 10347/reverso), justificando así el referido análisis plurianual, sin que se aprecie que la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización e incluso en la reclamación, haya cuestionado tal aspecto, más aún, considerando que procedió de manera similar en la elaboración del ETPT 2012 (foja 9049/reverso).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

argumento, aclarando que en el proceso de fiscalización de 2011 se determinó un rango intercuartil de 6,08% a 10,98%, con una mediana de 7,82%, y no como fue señalado por la recurrente (foja 10186).

- Respecto a que no se le proporcionó una adecuada precisión sobre la información que debía utilizar para la fórmula detallada en la página 8 del Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° (debe entender que se refiere al Resultado del Requerimiento N°), debe indicarse que en el Resultado de Requerimiento N° la Administración indicó que aplicó el uso de información financiera de las compañías seleccionadas como comparables por un periodo de 3 años (2010, 2011 y 2012), respecto del ejercicio analizado 2012 de la recurrente (foja 10195).
- Con relación a que la Administración no debió utilizar el margen operativo financiero para aplicar el método del Margen Neto Transaccional (MNT), sino el margen operativo tributario en el cual se reconoce sólo una parte de los gastos operativos de la compañía; cabe indicar que la Administración dio respuesta a tales aspectos, en el sentido que no correspondería efectuar un ajuste a la información financiera por concepto de adiciones y/o deducciones a los gastos, costos e ingresos, dado que estos no fueron determinados por situaciones de mercado, sino por diferencias temporarias entre las normas contables y las normas tributarias. Además la Administración indicó que, sin perjuicio de lo anterior, la recurrente no habría señalado los conceptos de adiciones y/o deducciones, sus importes, los motivos y la base legal por la cual estas debieran ser consideradas como ajustes (foja 10190).

Que conforme a lo expuesto, carecen de mérito las nulidades invocadas por la recurrente en este extremo.

Que de acuerdo al análisis previamente realizado, se concluye que el reparo efectuado por la Administración se ajusta a derecho por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que habiéndose levantado y mantenido diversos reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , corresponde disponer que la Administración reliquide la referida resolución.

Saldo a favor del ejercicio anterior

Que la recurrente señala que la Administración reparó el arrastre del saldo a favor de periodos anteriores con base en la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la cual se encuentra impugnada y pendiente de resolver, y que también están pendientes de resolver las impugnaciones relacionadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, por lo que para efectuar una correcta determinación del arrastre del saldo a favor, resulta necesario que tales impugnaciones sean resueltas. Invoca el principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos.

Que la Administración señaló que la resolución de determinación emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 fue confirmada en etapa de reclamación mediante la Resolución de Intendencia N° del 27 de febrero de 2019, y que según los artículos 9, 16, 203 y 226 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 106 del Código Tributario, los actos administrativos son eficaces a partir que surte efecto su notificación, con lo cual adquieren carácter ejecutorio, siendo de obligatorio cumplimiento; por lo que es válido que se base en la resolución de determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 para determinar el saldo a favor arrastrable al ejercicio 2012.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1.4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 8087 a 8094 y 8194), la Administración reparó el saldo a favor del ejercicio anterior aplicado contra los pagos a cuenta de enero a mayo de 2012 por S/576 547,00 a S/0, con base en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, en la que se estableció que la recurrente no contaba con saldo a favor.

Que según se aprecia de los Anexos N° 1 y 1.4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 8094 y 8194), la Administración estableció el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 disminuyendo el crédito por pagos a cuenta declarados por el contribuyente en la casilla 128 del PDT 682 N° de S/1 062 023,00 a S/485 476,00; esto es, desconociendo S/576 547,00 (foja 10093/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° , correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, el que fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° de 27 de febrero de 2019, la cual fue materia de apelación y fue resuelta con la Resolución N° 05371-4-2024 de 11 de junio de 2024, en la que este Tribunal declaró fundado el recurso de apelación en el extremo de la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y, en consecuencia, revocó la Resolución de Intendencia N° de 27 de febrero de 2019 y dejó sin efecto, entre otros, la Resolución de Determinación N° .

Que al haberse dejado sin efecto la Resolución de Determinación N° , en base a la cual la Administración sustentó el desconocimiento del saldo a favor del ejercicio anterior, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo; en consecuencia, se debe mantener lo determinado por el contribuyente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por el contribuyente.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que mediante la Resolución de Determinación N° (fojas 7834 a 7839) la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta en diciembre de 2012 sobre el ajuste de precios de transferencia efectuado en la fiscalización por S/1 343,987,00, conforme con el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 13-B y 108 al 118 de su reglamento.

Que al respecto, en cuanto a la procedencia de la tasa adicional sobre el ajuste de precios de transferencia, en los fundamentos que se recogen en el Anexo N° 2 de la resolución de determinación bajo análisis, la Administración ha sostenido que «... En el presente caso, adicional del 4.1% aplica, dado que el ajuste a valor de mercado determinado, es de las operaciones de importaciones realizados a sus proveedores no domiciliados, dichas empresas son vinculadas con el contribuyente; en tal sentido, le estaría pagando un precio o una retribución mayor a la que corresponde por reglas de valor de mercado, siendo este mayor precio o retribución una disposición indirecta de rentas....» (foja 7835).

Que la recurrente indica que la contraprestación que está bajo el poder de disposición del proveedor vinculado identificado plenamente por la Administración (Natura Brasil) no califica como disposición indirecta de renta porque se trata de un ingreso o suma susceptible de posterior control tributario en la fiscalización; por lo que no encaja en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sostiene que las sumas imputadas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia son resultado de la aplicación de una presunción, no existiendo, por tanto, ninguna suma efectivamente cobrada en calidad de ingresos por supuestas ventas no reconocidas por la empresa que hubieran podido ser dispuestas, ni directa, ni indirectamente.

Que la Administración confirmó el reparo al señalar que habiéndose confirmado el reparo de precios de transferencia, corresponde aplicar la tasa adicional del 4.1% por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del referido impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Que el artículo 55 de la mencionada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

N° 086-2004-EF, prevé que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 109 del precitado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, señala que como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la ley, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que sobre el particular, en la Resolución N° 00656-1-2022 este Tribunal ha establecido que lo dispuesto por el precitado artículo 109 del reglamento no supone una aplicación automática de la tasa adicional prevista en el artículo 55 de la ley, sino que se remite a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la ley, que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario.

Que lo anterior es acorde con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución N° 11932-1-2019, que ha señalado que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de acuerdo con las normas y criterios expuestos, la sola formulación de un ajuste de precios de transferencia (en este caso, a las operaciones de importación de productos terminados a su empresa vinculada) no configura una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, debiendo verificarse, en cada caso, lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no se aprecia que haya efectuado la Administración, por lo que no se encuentra sustentada la aplicación de la tasa adicional en el caso de autos.

Que en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° _____, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ (fojas 7687 a 7737), fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, al detectarse: i) Reparos a la base imponible de enero, marzo a julio, noviembre y diciembre de 2012, al haberse determinado ingresos no declarados; ii) Arrastre del saldo a favor del ejercicio anterior, y iii) Reliquidación de los coeficientes sobre la base de las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011; sustentándose en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, así como, en los requerimientos y resultados cursados en el procedimiento de fiscalización.

Que la recurrente sostiene que los reparos de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2012, distintos a los reparos de precio de transferencia, se sustentan en el Requerimiento N° _____, cursado de manera ilegal con posterioridad al vencimiento del plazo de 1 año con el que contaba para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, siendo además que el anotado requerimiento no está suscrito por los funcionarios de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia encargados de llevar a cabo la revisión de las obligaciones de Precios de Transferencia, por lo que la Administración no se encuentra exceptuada de la regla general del plazo de un año con el que contaba para requerir información y/o documentación, debiendo declararse nulo el requerimiento antes citado, así como, todos los actos posteriores que adolecen de vicio de nulidad. Invoca el criterio de observancia obligatoria establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03500-Q-2017.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que indica, en cuanto al arrastre del saldo del ejercicio anterior según lo determinado en la Resolución de Determinación N° _____ y al reparo a los cargos de la cuenta contable de ingresos "Devolución de Ventas" no sustentados vinculados a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, que guardan relación con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por lo que se remite a sus argumentos expuesto sobre dichos aspectos.

Que agrega que la determinación efectuada por la Administración respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 a 2011 está impugnada, por lo que no es firme ni definitiva, y el reparo a los pagos a cuenta debe seguir la suerte de lo que se resuelva en tales procesos, en virtud del principio de no ejecutoriedad, de acuerdo con el principio de no ejecutoriedad respecto de los actos administrativos de contenido crediticio, pues la interposición de cualquier recurso de impugnación contra dichos actos, suspende su ejecución, según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02712-3-2011, 11970-4-2015, 05071-4-2015 y 02712-3-2011, y el Informe N° _____.

Que refiere que la Corte Suprema estableció que los pagos a cuenta no son tributos y que por tanto, su omisión no genera intereses moratorios, que el anticipo del Impuesto a la Renta es una obligación pecuniaria basada en una presunción de renta, y que una vez presentada la declaración del Impuesto a la Renta de un ejercicio o vencido el plazo para su presentación, la presunción de ingreso futuro a que se refiere el pago a cuenta se extingue para dar lugar a una cuantificación real de los hechos económicos del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. Añade que el supuesto de hecho está excluido del ámbito de aplicación del artículo 34 del Código Tributario que regula los intereses moratorios procedentes de omisiones a los pagos a cuenta, según la interpretación establecida en la Casación N° 4392-2013 LIMA, por lo que el pago por concepto de intereses moratorios es indebido y corresponde la devolución del mismo.

Que alega que la citada casación constituye precedente vinculante y en virtud del artículo 37 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, es oponible a todos los poderes públicos, incluyendo la SUNAT y el Tribunal Fiscal, pues el criterio de la Corte Suprema se adhiere o impregna a la norma legal. Refiere que dicho pronunciamiento es vinculante en virtud del artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario; no obstante, la Administración niega su vinculación. Agrega que el Poder Judicial, en las Sentencias recaídas en los Expedientes N° 00184-2017-0-1801-JR-CA-13, 05918-2017-0-1801-JR-CA-20 y 18536-2016-0-1801-JR-CA-20, ya se ha pronunciado de forma reciente y reiterada en el sentido que SUNAT y el Tribunal Fiscal se encuentran alcanzados por el precedente establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA, teniéndose que, el alejamiento de dicho criterio significaría la contravención manifiesta del debido procedimiento administrativo y la consecuente nulidad de la resolución que emita.

Que aduce que en los casos en los que la modificación del coeficiente se produce como consecuencia de un procedimiento de fiscalización seguido por parte de la Administración, igual cumple los presupuestos establecidos en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, para la inaplicación de intereses moratorios, por tanto, carece de sustento afirmar que es un supuesto distinto al desarrollado en dicha sentencia.

Que afirma que diversa jurisprudencia de este Tribunal, como las Resoluciones N° 04034-8-2016, 03572-8-2016, 06169-1-2016, 17044-8-2010, 20274-9-2012 y 05308-1-2014, reconoce, contrario sensu, que las resoluciones emitidas por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema deben ser aplicadas siempre que tengan carácter vinculante para los órganos administrativos. Sostiene que el caso de autos es el mismo supuesto analizado por la citada casación. Expone que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, emitida con carácter de observancia obligatoria, la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA no ha sido merituada en lo absoluto, y contraviene el criterio vinculante emitido por la aludida sentencia de casación, por lo que solicita que, en atención al numeral 6 del Acuerdo de Sala Plena N° 2002-02, se disponga la reconsideración del criterio de observancia obligatoria, tal como se hizo para otro caso en atención a una resolución emitida por la Corte Suprema (Acuerdo de Sala Plena N° 2007-37).

Que mediante escrito ampliatorio de 9 de junio de 2021, reitera los argumentos expuestos y cita las Resoluciones N° 11367-2-2010, 01746-Q-2015, 01388-5-2016, 03268-1-2016, 10125-3-2016, 06825-10-2017, 09840-1-2018, 00870-1-2020 y 01903-3-2020 vinculadas a los requerimientos emitidos fuera del plazo de 1 año a que alude el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario o emitidos fuera del plazo



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

de 6 meses que refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 61 del aludido Código.

Que por su parte, la Administración señala que emitió las resoluciones de determinación impugnadas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, al detectarse: i) Reparos a la base imponible de los periodos de enero, marzo a julio, noviembre y diciembre de 2012, al haberse determinado ingresos no declarados; ii) Arrastre del saldo a favor del ejercicio anterior, y iii) Reliquidación de los coeficientes sobre la base de las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011; sustentándose en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, así como, en los requerimientos y resultados cursados en el procedimiento de fiscalización.

Que con relación a la nulidad invocada por la recurrente, debido a que el Requerimiento N° y actos subsiguientes fueron notificados luego de culminado el plazo con el que contaba la Administración para requerir información en el marco del procedimiento de fiscalización, corresponde evaluarla.

Que el numeral 1 del artículo 62-A del citado Texto Único Ordenado del Código Tributario, establece que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración debe efectuarse en un plazo de un año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

Que el numeral 2 del referido artículo 62-A señala las causales por las que excepcionalmente el plazo de un año podrá prorrogarse por uno adicional; asimismo, el numeral 6 del mismo artículo establece las causales por las que el anotado plazo se suspende.

Que según el numeral 4 del artículo 62-A del aludido código, una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere dicho artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento, por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración puede realizar o recibir de terceros o de la información que esta pueda elaborar.

Que el numeral 5 del citado artículo 62-A establece que el vencimiento del plazo establecido en dicho artículo tiene como efecto que la Administración no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo previsto en el indicado artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que el artículo 76 del anotado código dispone que la Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que conforme con el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF y sus modificatorias, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que según el artículo 2 del anotado reglamento, durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, los que debían contener como datos mínimos, nombre o razón social del sujeto fiscalizado, domicilio fiscal, RUC, número del documento, fecha, carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, objeto o contenido del documento, y la firma del trabajador de la SUNAT competente. Agrega el citado artículo que la notificación se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que el artículo 4 del aludido reglamento señala que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6 del indicado reglamento, prescribe que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, incluido aquellos referidos a la aplicación de la norma anti-elusiva general. Asimismo, este documento se utiliza para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario: a) el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador a estas; y, b) se aplica o no la norma anti-elusiva general considerando para tal efecto, la opinión del Comité Revisor a que se refiere el artículo 62-C del Código Tributario.

Que el artículo 16 del reglamento en mención, establece que una vez vencido el plazo establecido en el artículo 61 o en el artículo 62-A del Código Tributario, la SUNAT no podrá solicitar al Sujeto Fiscalizado cualquier otra información y/o documentación referida al tributo y período, o la Declaración Aduanera de Mercancías o los aspectos que fueron materia del Procedimiento de Fiscalización, según corresponda.

Que el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario señala que son nulos los actos de la Administración cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que en las Resoluciones N° 07445-2-2010 y 13403-7-2008, entre otras, este Tribunal ha establecido que el procedimiento de fiscalización puede continuar luego de que se hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa vinculadas con el tributo o tributos y período o períodos materia de revisión.

Que dicho criterio es congruente con el artículo 75 del Código Tributario, según el cual el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión y notificación de las resoluciones de determinación, de modo que en caso estas sean declaradas nulas y, por ende, expulsadas del mundo jurídico, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que este continúa su trámite.

Que según el criterio expuesto en las Resoluciones N° 06625-7-2008, 14970-11-2011 y 00320-2-2020, entre otras, cuando la Administración excediera el plazo de un año, ello no generaría la nulidad de las actuaciones llevadas a cabo en dicho procedimiento, sino que tendría como efecto que no pueda requerir al contribuyente mayor información, es decir, nueva información y/o documentación adicional a la ya solicitada dentro de dicho plazo o que no surtirían efectos los requerimientos cursados luego del vencimiento de dicho plazo en tanto requieran nueva información y/o documentación, lo que no evitaría que reiterase la presentación de lo ya requerido, ni que se comuniquen los resultados de las verificaciones realizadas.

Que cabe señalar que mediante Resolución N° 03500-Q-2017 este Tribunal ha establecido como criterio de observancia obligatoria que: *«Vencido el plazo de un año de la fiscalización definitiva, la excepción al plazo de fiscalización establecida por el numeral 3) del artículo 62°-A del Código Tributario sólo es aplicable a los requerimientos mediante los que se solicite información y/o documentación relacionada con la aplicación de las normas de precios de transferencia. En tal sentido, la Administración no podrá requerir al administrado información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por aspectos que no involucren la aplicación de las normas de precios de transferencia»*.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que según la citada resolución, debe interpretarse que en el caso de una fiscalización definitiva en la que se está revisando, entre otros, la aplicación de normas de precios de transferencia, vencido el plazo de un año (o el plazo prorrogado, de ser el caso), la Administración solo podrá requerir información o documentación adicional a la ya requerida siempre que esté referida a los precios de transferencia, esto es, estará impedida de requerir información o documentación adicional relacionada con aspectos distintos.

Que mediante el Requerimiento N° , notificado el 28 de noviembre de 2014, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4815 y 4816), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición y/o presentación de diversa documentación contable y tributaria relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y en el resultado de dicho requerimiento, cerrado el 18 de mayo de 2015 (fojas 4817 a 4819), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir y/o presentar la documentación solicitada, por lo que en esa fecha comenzó a computarse el plazo de 1 año a que se refiere el artículo 62-A del Código Tributario⁷⁴.

Que al haberse iniciado el cómputo del plazo de fiscalización de un año el 18 de mayo de 2015, éste culminaría el 18 de mayo de 2016, de no presentarse causales de suspensión del cómputo del plazo, por lo que después de tal fecha la Administración no podía notificar nuevos requerimientos solicitando documentación y/o información.

Que mediante los Puntos 6, 8 y 9 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° , notificado el 16 de mayo de 2016, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4930 a 4943), la Administración informó a la recurrente que:

- Punto 6. Observó que utilizó el coeficiente de 0.0091 de enero y febrero 2012 para la determinación del pago a cuenta, sin considerar la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, ratificada por la Resolución de Intendencia N° , ni la jurisprudencia de observancia obligatoria dispuesta por la Resolución N° respecto a la diferencia de cambio neta, por lo que le requirió explicar tal inconsistencia, sustentar el cálculo del coeficiente, y/o regularizar las declaraciones juradas mensuales correspondientes y cancelar las omisiones tributarias, asimismo, efectuar el pago de los intereses por omisiones referenciales y las multas correspondientes actualizadas a la fecha de regularización (fojas 4937 y 4938).
- Punto 8. Observó que consignó como crédito al Impuesto a la Renta de enero a mayo de 2012, así como en el ejercicio 2012, un importe por saldo a favor del ejercicio anterior (PDT 621) y utilización del saldo a favor (PDT 682), respectivamente, sin considerar que no contaba con saldo a favor del Impuesto a la Renta en el ejercicio 2010 en atención a la Resolución de Determinación N° , ratificada por la Resolución de Intendencia N° , es así que, para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012, no contaba con saldo a favor por aplicar, por lo que solicitó explicar por escrito y documentariamente el motivo de dicha inconsistencia y/o rectificar (de corresponder) las declaraciones juradas mensuales correspondientes y la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y pagar los intereses por omisiones referenciales y las multas correspondientes actualizados a la fecha de regularización (fojas 4936 y 4937).
- Punto 9. Observó que registró las operaciones detalladas en el Anexo N° 05 adjunto al citado requerimiento por S/1 408 882,39 (foja 4930), en el "debe" del Libro Diario del ejercicio 2012, por los cuales solicitó exhibir, contratos y sus adendas, guías de remisión, valorizaciones, acta de entrega y/o devolución de la mercadería (compra o venta) u otros similar, folios del Registro de Kardex (ingreso y/o salida), políticas de descuento, comunicación comercial, entre otra documentación, relacionada que sustente el motivo de dicho extorno de ingresos, y presentar un escrito explicando el motivo de su registro, con su base legal respectiva (foja 4936).

Que en los Puntos N° 6, 8 y 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° notificado el 9 de abril de 2018, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4820 a 4871), la Administración dio cuenta de los descargos efectuados por la recurrente y señaló que:

⁷³ Primer requerimiento del procedimiento de fiscalización.

⁷⁴ Mediante el documento denominado "Informe General contribuyente del directorio División IPCN" la auditora también dejó constancia que el cómputo del plazo de la presente fiscalización inicio el 18 de mayo de 2015 y vencería el 18 de mayo de 2016 (fojas 27 y 28).



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

- Punto 6. Para determinar los pagos a cuenta de enero y febrero de 2012, la recurrente debió utilizar el coeficiente de 0.0375, según lo señalado en el Requerimiento N° (fojas 4834 a 4836).
- Punto 8. El 5 de marzo de 2018, se notificó la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que generó tributo omitido de declarar, la cual tiene incidencia en la determinación del saldo a favor a utilizar en el ejercicio 2012, por lo que ante este nuevo hecho emitió el Requerimiento N° a efectos de determinar el arrastre del saldo a favor a utilizar en el ejercicio 2012, por consiguiente, el resultado del citado punto (saldo a favor a utilizar en el ejercicio 2012), sería expuesto en el Resultado del Requerimiento N° .
- Punto 9. La documentación proporcionada por la recurrente no desvirtuó la observación detectada, ni sustentó la disminución del ingreso neto (Registro en el "Debe" de la cuenta contable " Devolución de ventas"), por lo que reparó S/1 408 882,00 e incrementó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, marzo a julio, noviembre y diciembre de 2012 (fojas 4830 a 4833).

Que asimismo, mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° , notificado el 14 de marzo de 2018, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4998, 4999 y 5001 a 5004), la Administración informó a la recurrente que del resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenido en la Resolución de Determinación N° , se determinó un Impuesto a la Renta por pagar de S/16 169 545,00, por lo que el coeficiente para los pagos a cuenta de marzo a diciembre del 2012, debió ser 0.1006⁷⁵, y en las declaraciones juradas mensuales de enero a mayo de 2012 y en la anual de dicho ejercicio, no debió considerar importe alguno por saldo a favor del ejercicio 2011, por lo que de tener opinión en contrario, debía explicarlo por escrito señalando la base legal pertinente y de ser el caso adjuntar la documentación que crea pertinente.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , notificado el 9 de abril de 2018 conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 4953 a 4972), la Administración señaló que de la evaluación de los descargos efectuados por la recurrente, concluyó que le correspondía utilizar el coeficiente de 0.1006 en el cálculo de los pagos a cuenta de marzo a diciembre del 2012, asimismo, el saldo a favor del periodo anterior (2011) a utilizar en el ejercicio 2012, era de S/0,00.

Que posteriormente, mediante los Anexos N° 1 y 2 del Requerimiento N° , notificado el 11 de abril de 2018 conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 5208 a 5217), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente los resultados obtenidos en virtud de los Requerimientos N° y , para que formulara sus descargos, y en el resultado del citado requerimiento, notificado el 28 de mayo de 2018 conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 5005 a 5183), la Administración mantuvo las observaciones acotadas (fojas 5079 a 5112).

Que si bien el Requerimiento N° , fue emitido con posterioridad a la culminación del plazo del procedimiento de fiscalización, esto es, luego del 18 de mayo de 2016, el objetivo de la Administración fue poner en conocimiento de la recurrente sus observaciones como consecuencia de la evaluación de la documentación con que ya contaba, con motivo del resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, detallado en la Resolución de Determinación N° .

Que en tal sentido, se verifica que con la emisión del Requerimiento N° la Administración no solicitó mayor información a la presentada en el curso de la fiscalización, pues puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la verificación realizada, haciendo remisión expresa a la documentación evaluada, actuación que se encuentra arreglada a ley, conforme los criterios jurisprudenciales antes citados.

Que además, cabe precisar que los Anexos N° 1, 2 y 3 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 7687 a 7738), hacen remisión expresa para la sustentación de su

⁷⁵ Si bien en la aludida observación se hizo mención a la aplicación de la jurisprudencia de observancia obligatoria contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015 respecto a la diferencia de cambio neta, en el Resultado del Requerimiento N° se dejó constancia que la recurrente sí incluyó el resultado neto positivo en la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 (foja 5087), no siendo ello materia de reparo, ni por ende, materia de controversia.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

emisión, entre otros, al Requerimiento N° , sus anexos y resultado; en los cuales, como se ha explicado desarrollan los motivos determinantes del reparo, en consecuencia, las citadas resoluciones de determinación se encuentran arregladas a ley, lo que no es enervado por el hecho que dicho requerimiento no estuviera suscrito por los funcionarios de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia encargados de llevar a cabo la revisión de las obligaciones de Precios de Transferencia.

Que por tanto, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no se advierte que la Administración haya incurrido en vicio de nulidad, ni que haya contravenido a lo resuelto en la Resolución N° 03500-Q-2017 ni en las demás resoluciones que invoca, no verificándose causal de nulidad de alguna.

i) Reparó a la base imponible de enero, marzo a julio, noviembre y diciembre de 2012, al haberse determinado ingresos no declarados como consecuencia del reparo a los cargos de la cuenta contable de ingresos " Devolución de ventas" no sustentados" del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012

Que en los Resultados de los Requerimientos N° y , la Administración concluyó que la documentación proporcionada por la recurrente no permitió sustentar la disminución del ingreso neto (Registro en el "debe" de la cuenta contable ' Devolución de ventas'), por lo que reparó la renta neta imponible del ejercicio 2012 por S/1 408 882,00 y modificó (incrementar) la base imponible de los pagos a cuenta de enero, marzo a julio, noviembre y diciembre de 2012, lo que fue acotado mediante las Resoluciones de Determinación N° a y (fojas 7727, 7728, 7732 a 7736 y 7738).

Que dado que este Tribunal ha confirmado el reparo a los cargos de la cuenta contable de ingresos "Devolución de ventas" no sustentados" del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 contenido en la Resolución de Determinación N° , corresponde emitir similar pronunciamiento, mantener dicho reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

ii) Arrastre del saldo a favor del ejercicio anterior

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

Que el numeral 4 del artículo 55 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, dispone que el saldo a favor originado por rentas de tercera categoría generado en el ejercicio inmediato anterior deberá ser compensado sólo cuando se haya acreditado en la declaración anual y no se solicite devolución por el mismo y únicamente contra los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en que se presente la declaración jurada donde se consigne dicho saldo.

Que en los Resultados de los Requerimientos N° y , la Administración concluyó que en las declaraciones juradas mensuales de enero a mayo de 2012, la recurrente no debió considerar importe alguno por saldo a favor del ejercicio 2011 en atención a la Resolución de Determinación N° .

Que en los Anexos N° 1 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 7694 a 7701 y 7726), la Administración indicó que el saldo a favor del ejercicio anterior por utilizar en el ejercicio 2012 ascendía a S/0,00, por lo que desconoció los importes de S/113 499,00, S/104 470,00, S/162 670,00, S/161 686,00 y S/34 222,00, que la recurrente aplicó como saldo a favor del ejercicio 2012 en los pagos a cuenta de enero a mayo de 2012.

Que como se indicó previamente, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que fue declarado



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

infundado mediante Resolución de Intendencia N° _____ y cuya apelación fue resuelta con la Resolución N° 05371-4-2024 que revocó la Resolución de Intendencia N° _____ y dejó sin efecto, entre otros, la Resolución de Determinación N° _____.

Que al haberse dejado sin efecto la Resolución de Determinación N° _____, que sustentó el desconocimiento del saldo a favor del ejercicio 2011 aplicado contra los pagos a cuenta de enero a mayo de 2012, corresponde levantar el presente reparo y revocar la resolución apelada en este extremo; en consecuencia, se debe mantener lo determinado por la recurrente respecto de los pagos a cuenta de tales periodos.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

iii) Reliquidación de los coeficientes sobre la base de las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011

Que según el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 1120, los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían: a) Sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior y, en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) del mismo artículo, y b) Aquellos que iniciaran sus actividades en el ejercicio efectuarían sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, también debían acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que el artículo 85 de la referida Ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1120⁷⁶, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, asimismo, de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mencionadas que se determinan de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que el inciso b) de la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120, indica que dicho decreto entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, con excepción del artículo 85 de la ley, modificado por el referido decreto, y la Tercera Disposición Complementaria Final, los cuales serán de aplicación para determinar los pagos a cuenta correspondientes al mes de agosto de 2012.

Que de los Anexos N° 1 a 3 de los valores emitidos (fojas 7687 a 7738), se advierte que a efecto de calcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y marzo a diciembre de 2012, la Administración tomó en cuenta el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 y 2011, establecido en las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____.

Que respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración emitió la Resolución de

⁷⁶ Publicado el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Determinación N° _____ contra la cual la recurrente interpuso recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° _____, la que a su vez fue apelada por la recurrente y confirmada por la Resolución N° 07438-1-2019.

Que en ese sentido, se encuentra arreglado a ley que, en cuanto al numerador, esto es, el impuesto calculado del ejercicio 2010, fuera determinado por la Administración en función al impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por lo que debe mantenerse la determinación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2012 en dicho extremo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____, contra la cual la recurrente interpuso recurso de reclamación que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° _____, la cual fue objeto de apelación y revocada mediante la Resolución N° 05371-4-2024, que a su vez dejó sin efecto la citada Resolución de Determinación N° _____.

Que en consecuencia, no se encuentra arreglado a ley que, en cuanto al numerador, esto es, el impuesto calculado del ejercicio 2011, fuera determinado por la Administración en función al impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por lo que corresponde levantar el presente reparo y revocar la resolución apelada en este extremo; en consecuencia, se debe mantener lo determinado por la recurrente a efecto de determinar el coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 en dicho extremo.

Que en relación con los ingresos netos gravables (denominador) del ejercicio 2010, de los Anexos N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ (fojas 7687 a 7726), se aprecia que la Administración, a efectos de calcular el coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2012, determinó que los ingresos netos del periodo ascendían a S/140 398 018,00, al incluir el resultado neto positivo de las diferencias de cambio.

Que al respecto, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que mediante la Resolución N° 11116-4-2015, se estableció como jurisprudencia de observancia obligatoria que: *"Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."*

Que como sustento de la citada jurisprudencia en la referida resolución se indicó:

Ahora bien, en cuanto al cálculo del coeficiente, debe dilucidarse si corresponde incluir la ganancia por diferencia de cambio en el divisor o denominador, teniendo en cuenta que el dividendo o numerador la considera, dado que incluye el impuesto que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio, siendo que para tal efecto, previamente es necesario determinar lo que se entiende por ganancia por diferencia de cambio, dado que ello podría ser entendido de dos maneras. En efecto, podría interpretarse que el concepto bajo examen está constituido por el monto contenido en la sub cuenta " - Ganancia por Diferencia de Cambio" o que está compuesto por el monto positivo proveniente de la diferencia (el neto resultante) entre las sub cuentas " - Ganancia por Diferencia de Cambio" y " - Pérdidas por Diferencias de Cambio".

Al respecto, se considera que cuando el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio constituyen "resultados computables" a efectos de la determinación de la renta neta y que cuando los incisos a) al d) del citado artículo prevén que las diferencias de cambio deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como "utilidad" o como "pérdida", se hace referencia a la diferencia entre las mencionadas sub cuentas. Precisamente, si la finalidad de la norma hubiera sido computar únicamente el monto contenido en la referida sub cuenta sin considerar el contenido en la citada sub cuenta no aludiría a "resultados



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

computables", ni a la fluctuación de la tasa de cambio durante el ejercicio, ni consideraría la posibilidad de deducir la pérdida por diferencia de cambio a efecto de determinar la renta neta.

En efecto, como se ha interpretado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, que constituye precedente de observancia obligatoria, las diferencias de cambio que resulten de las operaciones a que aluden los citados incisos, pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que dichas operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta, siendo que ello alude a la obtención de un único resultado (neto). Así, en dicha resolución se agregó que este ajuste contable resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Por consiguiente, a efecto del presente análisis (esto es, de la inclusión o no de la ganancia por diferencia de cambio en el denominador de la operación para el cálculo del coeficiente) no debe considerarse únicamente la sub cuenta "Ganancia por Diferencia de Cambio" sino el resultado neto positivo que resulte de la diferencia entre dicha sub cuenta y la de "Pérdida por Diferencia de Cambio".

Sobre el particular, cabe precisar que no podría incluirse en el referido denominador un resultado negativo (lo que ocurriría de obtenerse una pérdida por diferencia de cambio del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, es decir, cuando la sub cuenta sea mayor a la sub cuenta) dado que según los términos del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, los "ingresos netos" a que hacen referencia tienen por objeto considerar una cifra con signo positivo y no una con signo negativo, como resultaría si se considerase en él una pérdida neta por diferencia de cambio.

En tal sentido, si se considerara que la ganancia por diferencia de cambio debiera ser incluida en el denominador, cuando el inciso a) del artículo 85° de la citada ley alude a los ingresos netos, en el caso específico de la ganancia por diferencia de cambio, al constituir un resultado, debe entenderse que la citada ley hace referencia a la diferencia de cambio neta positiva. De manera que si dicho resultado fuese negativo, no correspondería que sea incluido." (El énfasis es nuestro)

Que conforme se aprecia de los Resultados de los Requerimientos N° y (fojas 4820 a 4870 y 5005 a 5182), así como de los Anexos N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N° y (fojas 7687 a 7726), la Administración consideró que el denominador ascendía a S/140 398 018,00, como resultado de incluir la ganancia neta por diferencia de cambio ascendente a S/1 009 119,00, según se detalla en el siguiente cuadro:

Ejercicio 2010	Según contribuyente S/	Según Fiscalización S/
Ventas netas	133 724 451,00	133 724 451,00
(+) Ingresos financieros gravados	2 556 014,00	2 556 014,00
(+) Otros ingresos gravados	2 693 857,00	2 693 857,00
(+) Enajenación de valores y bienes	414 577,00	414 577,00
(+) Diferencia de Cambio Neto	0,00	1 009 119,00 ⁷⁷
Ingresos Netos	139 388 899,00	140 398 018,00

Que de ello se tiene que la Administración consideró a los ingresos netos del ejercicio 2010 según libros contables, siendo que a foja 4783 se observa que el monto consignado en el rubro "Diferencia de Cambio Neto" proviene de la resta entre la Cuenta - "Ganancia por diferencia de cambio" por S/1 675 440,00 y la Cuenta - "Pérdida por diferencia de cambio" por S/666 321,00.

Que considerando ello, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya incluido la diferencia de cambio neta al determinar los ingresos netos del ejercicio 2010, para el cálculo del coeficiente aplicable en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2012, lo que se encuentra conforme con la Resolución N° 11116-4-2015, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁷⁷ Según Nota (1) del acápite 6 del punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 4835 y 4836) y del acápite 1 del punto 1.6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5111 y 5112), la Administración dio cuenta de la determinación de la ganancia neta por diferencia de cambio en aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Que acerca del cuestionamiento de la recurrente en el sentido que la determinación de los pagos a cuenta acotados no se sustentó en actos administrativos firmes, debe indicarse que según los artículos 9 y 192 de la Ley de Procedimiento Administrativo General⁷⁸, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tales actos no sean dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo de los procedimientos contenciosos tributarios iniciados, como ha ocurrido en el presente caso.

Que cabe precisar que el criterio referido a que la Administración puede determinar una obligación tributaria, sustentada en un acto administrativo anterior que no ha sido dejado sin efecto por este Tribunal o por autoridad jurisdiccional, debiendo estarse a lo que resuelva definitivamente en el procedimiento contencioso iniciado respecto de este último, ha sido recogido en las Resoluciones N° 12611-8-2011, 06970-4-2012 y 09155-4-2016, careciendo de sustento lo alegado en contrario, así como la invocación del Informe N° que no resulta vinculante para este Tribunal sino únicamente para la Administración, según lo previsto por el artículo 94 del Código Tributario, tal como se ha indicado en reiterada jurisprudencia.

Que respecto a la inaplicación de intereses moratorios como resultado de una reliquidación de los pagos a cuenta motivada en una modificación sobrevenida de los coeficientes declarados, y las sentencias y resoluciones alegadas al respecto, así como sobre los demás argumentos planteados en torno a este tema; cabe señalar que la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los Vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos, no resultando atendibles los argumentos esgrimidos en sentido contrario.

Que sin perjuicio de ello, cabe señalar que con posterioridad a la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, se ha emitido la Sentencia de Casación N° 6619-2021 LIMA de 12 de enero de 2023, por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la que se estableció como precedente vinculante para los órganos jurisdiccionales que: *"Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad"*⁷⁹, criterio que coincide con el pronunciamiento emitido en la presente resolución.

Que en cuanto a la reconsideración del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017, cabe indicar que el punto 6 del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02, al que alude la recurrente, fue reconsiderado mediante el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-14, no advirtiéndose las causales que se señalan en esta última para la reconsideración, y, en ese sentido, no resulta atendible lo solicitado.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 7739 a 7762), fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al

⁷⁸ Recogidos en los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.

⁷⁹ La sentencia destacó que el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, comprendió únicamente las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria, no habiéndose pronunciado directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y sus pagos a cuenta.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, constituía infracción el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la misma que según la Tabla I⁸⁰ del citado código, es sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que la Resolución de Multa N° _____, se sustenta en los reparos efectuados en la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia, disponiéndose su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la referida resolución de multa.

Que las Resoluciones de Multa N° _____ a _____ se sustentan en los reparos efectuados en las Resoluciones de Determinación N° _____, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, y tal como se ha indicado en los considerandos precedentes, la Administración deberá reliquidar los mencionados valores, en ese sentido, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que en cuanto a que las multas fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, como exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe anotar que en las Resoluciones N° 12007-8-2016 y 01098-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, sólo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, previstas en el Código Tributario, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la Ley de Procedimiento Administrativo General, por lo que alegado por la recurrente no resulta atendible.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción, debe indicarse que según el artículo 165 del Código Tributario las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción de autos sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando datos reales y correctos, con independencia del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción, por lo que tal argumento debe ser desestimado.

Que en relación a que el monto de la resolución de multa impugnada es desproporcional, debe indicarse que de acuerdo con las normas antes glosadas, las sanciones se aplican de forma objetiva, y dado que en el caso de autos se ha verificado la comisión de la infracción, y conforme a lo señalado en los considerandos anteriores, corresponde una sanción equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo o crédito determinado indebidamente o 15% de la pérdida indebidamente declarada según la Tabla I del Código Tributario, por lo que no existe vulneración de los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y en ese sentido, no resulta pertinente tal argumento.

Que acerca del argumento referido a que no existen fundamentos constitucionales ni legales que amparen la actualización de las referidas sanciones con intereses moratorios, por lo que se debe invocar oportunamente la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario al contemplar la actualización de multas aplicando el interés moratorio, dado que en atención al artículo 74 de la Constitución, y la

⁸⁰ Aplicable a la recurrente según su Comprobante de Información Registrada.



Tribunal Fiscal

N° 06583-1-2024

referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, cabe indicar que el fundamento legal para exigir el pago de intereses moratorios de las multas está previsto en el artículo 181 del Código Tributario, asimismo, según lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia de 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que este Tribunal no puede aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas, no resultando atendible lo solicitado en este extremo.

Que en cuanto a que no procede el cobro de intereses moratorios después de vencido el plazo de fiscalización de un año, conforme a los criterios vertidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, cabe indicar que durante la tramitación del presente procedimiento contencioso tributario⁸¹ se encuentra vigente el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263⁸², que establece la suspensión de los intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración, de lo que se tiene que no resulta pertinente la invocación a las precitadas sentencias del Tribunal Constitucional, dado que se pronunciaron sobre casos en los que no se encontraba vigente la suspensión de intereses moratorios, como sí ocurre en el caso de autos, por lo que corresponde que en la actualización de los valores impugnados se tenga en consideración lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario y normas modificatorias; en tal sentido carece de justificación el pedido de la recurrente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la constancia que obra en autos (foja 11919).

Con las vocales Zúñiga Dulanto, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 3 de julio de 2019, en el extremo que omitió pronunciarse sobre los argumentos y opiniones contenidas en el informe "Opinión Técnica respecto de la Fiscalización en Precios de Transferencia efectuada por Sunat a respecto del Ejercicio Fiscal 2012 junio 2018".
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 3 de julio de 2019, en los siguientes extremos: i) Reparó a los gastos registrados cuya información exhibida y/o proporcionada no sustenta fehacientemente los mismos, respecto de la cuenta contable Servicios contratados – Marketing por S/14 889 228,11, ii) Reparó a gastos registrados cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos, respecto de la cuenta contable Indemnización, iii) Reparó a las deducciones incluidas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2012, cuya información exhibida no sustenta fehacientemente los mismos, respecto de la "Deducción por desmedros no sustentados" y "Vacaciones pagadas durante el ejercicio", únicamente en el extremo referido a aquellos trabajadores respecto de los cuales acreditó el pago de vacaciones de los trabajadores hasta el 26 de marzo de 2013, según se detalla en la presente resolución al analizar dicho reparo; iv) Aplicación del saldo a favor del ejercicio 2011; v) Resoluciones de Determinación N° respecto del Arrastre del saldo a favor del ejercicio anterior y la Reliquidación de los coeficientes sobre la base de la resolución de determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011; y vi) Resoluciones de Multa N° a , debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; **REVOCARLA** en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° y **DEJAR SIN EFECTO** dicho valor; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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

⁸¹ Iniciado el 7 de agosto de 2017, cuando los valores impugnados fueron reclamados por la recurrente (foja 3047).

⁸² Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 06583-1-2024

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

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

Nota: Documento firmado digitalmente