



Tribunal Fiscal

N° 07012-9-2019

EXPEDIENTE N° : 10945-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de agosto de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 27 de julio de 2011 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente, con relación al reparo por servicio de asesoría técnica y fee por asesoría, refiere que dichos servicios resultan necesarios e indispensables para mantener su condición de embotellador exclusivo y garantizar la eficiente producción, distribución y venta de sus productos. Asimismo, indica que cumplió con acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, y que se debe tener en cuenta el criterio amplio del principio de causalidad, así como los sub principios de normalidad y razonabilidad. Agrega que la Administración no valoró la totalidad de la documentación e información presentada durante el procedimiento de fiscalización, vulnerando su derecho a la defensa. Añade que no existen medios probatorios o sucedáneos calificados previamente por la norma como adecuados para acreditar la causalidad o la efectiva prestación de los servicios. Finalmente, sostiene que la ausencia del contrato de servicio no determina que el referido gasto no sea deducible, toda vez que presentó otros medios probatorios, tales como facturas, registros contables y diapositivas de mercadeo de productos que sustentan la efectiva prestación del servicio.

Que respecto al reparo por ajuste de precio, sostiene que los ajustes corresponden netamente a razones de mercado, toda vez que las facturas por el referido concepto tenían la finalidad de nivelar el precio base del concentrado para la elaboración de las bebidas no alcohólicas, y para acreditar ello señala que presentó la carta de 20 de octubre de 2010. Asimismo, indica que la forma de contabilización del ajuste de precios de ninguna manera debe afectar el hecho de que ello corresponde a un costo efectivamente incurrido e indispensable para la generación de renta. Refiere que el concepto corresponde a un ajuste al costo de producción, por lo que la objeción debió estar orientada al valor de mercado, sin embargo, la Administración no empleó el procedimiento previsto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escritos ampliatorios y alegatos, la recurrente reitera sus argumentos, y aduce la nulidad de los valores impugnados, y de los Resultados de Requerimiento N° 0122100001918 y 0122100001922 en base a los siguientes motivos: i) por ampliar el fundamento de los reparos efectuados, ii) por incrementar la cuantía del reparo (iii) por motivación contradictoria, y (iv) por inexistencia de un verdadero requerimiento en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas a través del cual se haya comunicado los reparos por servicios de asesoría técnica y ajuste de precios, todo lo cual le habría impedido ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

Que la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006, por servicio de asesoría técnica y ajuste de precios. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.





Tribunal Fiscal

N° 07012-9-2019

Que de autos se tiene que mediante Cartas N° 090011305730-01 SUNAT y 100011327190-01 SUNAT (folios 7952 y 8537), notificadas el 11 de diciembre de 2009 y 31 de agosto de 2010, respectivamente (folio 7321 y 8537), se inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006.

Que como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, así como por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en ese sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los reparos impugnados se encuentran arreglados a ley, no obstante, previamente, corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades invocadas por la recurrente.

Nulidad

Nulidad de los resultados del cierre de la fiscalización por ampliar el fundamento de los reparos efectuados

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, 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.

Que el artículo 62 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, indica que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el artículo 75 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración Tributaria 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. 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.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122100001566 (folio 2426), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia y necesidad de los gastos por las operaciones detalladas en los Anexos N° 2 y 3 al referido requerimiento (folios 2359 a 2424), siendo que en su resultado (folios 2317 a 2330), la Administración señaló que la recurrente no sustentó documentariamente el servicio de asesoría técnica y el ajuste de precios, tal como se detalla en los Anexos N° 2 y 3 al citado resultado (folios 2245 a 2310).

Que posteriormente, mediante los Anexos N° 1 y 02 al Requerimiento N° 0122100001918 (folios 1055 y 1056), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas al servicio de asesoría técnica y al ajuste de precios, siendo que en el Anexo



Tribunal Fiscal

N° 07012-9-2019

N° 1 de su resultado (folios 1041 a 1050), la Administración precisó que la recurrente no las desvirtuó, ya que no proporcionó documentación que acreditara estas operaciones, por lo que procedió a mantenerlas.

Que se aprecia que el requerimiento notificado en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el que tiene carácter de facultativo, estuvo referido a comunicar las conclusiones a las que llegó la Administración luego de analizar la sustentación presentada por la recurrente durante la fiscalización, con la finalidad de otorgarle a la recurrente un plazo para que pudiera presentar por escrito sus descargos a las observaciones formuladas adjuntando la documentación sustentatoria respectiva; siendo que al cierre de este requerimiento la Administración dejó constancia que la documentación presentada no desvirtuaba las observaciones efectuadas, no advirtiéndose la supuesta ampliación de fundamento de los reparos efectuados.

Que, adicionalmente se advierte que la Resolución de Determinación N° 012-003-0023291, acto con el que se pone fin a la fiscalización de conformidad con el artículo 76 de Código Tributario, contiene los motivos determinantes del reparo, fundamentos y disposiciones que la amparan, conforme con lo exigido por el artículo 77 del Código Tributario, por lo que, debido a que durante el procedimiento de fiscalización y el contencioso tributario la recurrente ha sostenido sus argumentos destinados a cuestionar los reparos contenidos en el citado valor, no se advierte que exista una vulneración al derecho de defensa de la recurrente ni al debido procedimiento.

Que con relación a la Resolución N° 7491-1-2014 invocada por la recurrente, cabe indicar que en dicho caso este Tribunal advirtió la existencia de una vulneración al debido procedimiento que dio lugar a que se declarara la nulidad de los valores impugnados, al verificar que existía discrepancia entre el reparo contenido en las resoluciones de determinación y aquel establecido en los requerimientos y sus resultados, situación que es distinta al caso de autos, por lo que se desestima la nulidad alegada en este extremo.

Nulidad por incrementar la cuantía del reparo

Que conforme se ha señalado, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122100001566, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia y necesidad de los gastos por las operaciones detalladas en los Anexos N° 2 y 3 al referido requerimiento, siendo que en su resultado, la Administración señaló que luego de la evaluación de los comprobantes de pago y asientos contables que sustentan su contabilización, la recurrente no sustentó documentariamente el servicio de asesoría técnica y el ajuste de precios, por los importes de S/ 11 627 370,94 y S/ 5 938 672,08, respectivamente, lo que asciende a un total de S/ 17 566 043,02, tal como se detalla en los Anexos N° 2 y 3 al citado resultado.

Que posteriormente, mediante los Anexos N° 1 y 02 al Requerimiento N° 0122100001918, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas al servicio de asesoría técnica y al ajuste de precios, por el importe de S/ 17 566 043,02, siendo que en el Anexo N° 1 de su resultado (folios 1041 a 1050), la Administración precisó que la recurrente no las desvirtuó, ya que no proporcionó documentación que acreditara estas operaciones, y que las observaciones por los servicios de asesoría técnica y ajuste de precio ameritaban un tratamiento integral que debía realizarse por facturas y no por saldos de cuentas contables (folio 1045), por lo que su observación totalizaba el importe total de S/ 22 838 856,70 (folios 1041 a 1050).

Que de lo actuado se aprecia que mediante los Anexos N° 01 y 02 del Requerimiento N° 0122100001918, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente que el importe de sus observaciones por servicios de asesoría técnica y ajuste de precio ascendía a S/ 17 566 043,02, sin embargo, mediante el Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122100001918, señaló que la suma era de S/ 22 838 856,70, esto es, incrementó el reparo en S/ 5 272 814,00.

Que sobre el particular, durante el procedimiento de fiscalización la Administración puede notificar a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales le informe respecto de las observaciones e

3



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que estos presenten la sustentación respectiva; así también, de considerarlo pertinente, puede notificar el requerimiento conforme con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, en el cual comunica sus conclusiones indicando de manera expresa las observaciones que hubiese formulado, y de corresponder, las infracciones que se les imputa; en tal sentido, este requerimiento tiene como objeto comunicar las conclusiones del procedimiento, pero no modificar o realizar nuevas observaciones.

Que en el presente caso, se observa que la Administración modificó el monto de sus observaciones como resultado de realizar un tratamiento que consideró ameritaba ser integral, el que debía realizarse por facturas y no por saldos de cuentas contables, incrementando el reparo por el importe de S/ 5 272 814,00, lo que afectó el derecho de defensa de la recurrente a quien se le requirió durante el procedimiento de fiscalización que desvirtuara las observaciones efectuadas a sus saldos de cuentas contables.

Que estando a lo expuesto, conforme con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, según el cual son nulos los actos dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N°

, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0017519 a 012- en este extremo, al sustentarse en el mencionado Resultado de Requerimiento N° 0122100001918, así como de la resolución apelada en tal extremo¹, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, debiendo excluirse el monto indebidamente incrementado.

Nulidad por motivación contradictoria

Que sobre el particular, la recurrente refiere que la contradicción radicaría en que la Administración se ampara tanto en la falta de fehaciencia como en el no cumplimiento del principio de causalidad para sustentar sus reparos.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0023291 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, la Administración reparó los servicios de asesoría técnica, pues los documentos presentados por la recurrente no permitían evaluar la necesidad del gasto ni la efectiva realización de los servicios ni tampoco eran suficiente prueba del servicio prestado (folio 8905), mientras que en el caso de los ajustes de precio, se indica que la recurrente no presentó documentación que sustente los ajustes de precio (folio 8904).

Que en cuanto a los servicios de asesoría técnica, lo afirmado por la Administración respecto a que la documentación proporcionada *"no permiten evaluar la necesidad del gasto ni la efectiva realización de los servicios ni tampoco son suficiente prueba del servicio prestado"*, no resulta contradictorio pues el sentido es destacar que -a criterio de la Administración- los medios probatorios presentados no alcanzaban a demostrar que los servicios hubieran sido prestados, y por ello, si no se logró acreditar que los referidos servicios fueron efectivamente realizados, consecuentemente aquélla no podía evaluar la necesidad del gasto, lo que no enerva que la observación se sustente en la falta de fehaciencia de los servicios.

Que de igual modo, en el caso de los ajustes de precio, este Tribunal advierte que el reparo se sustenta en la falta de sustento documentario, habiéndose consignado textualmente en el anexo de la resolución de determinación bajo comentario que *"el contribuyente no ha explicado ni presentado documentación que evidencie la naturaleza de los ajustes de precios del concentrado, tales como: contratos, convenios, acuerdos, cartas y/o comunicaciones entre el proveedor y el cliente, notas de pedido al proveedor"* (folio 8904). En tal orden de ideas, carece de validez lo argüido por la recurrente.

¹ De conformidad con lo dispuesto por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el cual señala que *"La nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él"*.

4



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

Que cabe indicar que en el caso del reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, el fundamento del reparo es que las facturas emitidas por servicios de asesoría técnica, así como los ajustes de precios, al no ser deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, tampoco constituyen crédito fiscal, conforme se verifica del Anexo N° 3 de las resoluciones de determinación emitidas por dicho tributo (folio 8924).

Que de lo expuesto se establece que existe consistencia y claridad en el motivo esencial o determinante de los reparos formulados por la Administración, no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa de la recurrente o al debido procedimiento, desestimándose la nulidad alegada al respecto.

Que con relación a lo establecido en la Resolución N° 2697-5-2017, invocada por la recurrente, cabe indicar que en dicho caso este Tribunal advirtió la existencia de una contradicción en el sustento del reparo, toda vez que si bien se cuestionó la falta de documentación probatoria suficiente que acreditara la efectiva prestación del servicio, no obstante se concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar la causalidad y la relación de los gastos con los ingresos del ejercicio; sin embargo, en el presente caso, la Administración sustenta el reparo en la falta de fehaciencia de los servicios y de sustento documentario de los ajustes de precio que dan origen a las facturas observadas, por lo que la citada resolución no resulta aplicable al caso de autos.

Que la Resolución N° 5718-1-2019 invocada por la recurrente no es aplicable al presente caso, pues trata de un caso en que la Administración efectuó un reparo por adquisición no fehaciente de acciones, sin embargo, consideró que esta adquisición generó ganancias para la recurrente, siendo ello contradictorio, lo que constituye un caso distinto al de autos.

Nulidad por inexistencia de un verdadero requerimiento en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas a través del cual se haya comunicado los reparos por servicios de asesoría técnica y ajuste de precios

Que la recurrente refiere que la Administración nunca emitió un requerimiento en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas, a través del cual se haya comunicado los reparos por servicios de asesoría técnica y ajuste de precios.

Que conforme se aprecia de autos, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122100001922 (folio 8448), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el tratamiento respecto al Impuesto General a las Ventas de los conceptos detallados en los Anexos N° 2 y 3 al referido requerimiento (folios 8382 a 8447), siendo que en el punto 1 del Anexo N° 1 a su resultado (folios 8368 a 8376), la Administración señaló que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios de asesoría técnica, así como el sustento documentario de los ajustes de precios efectuados, por lo que procedió a observar el crédito fiscal del Impuesto General a las ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006, tal como se detalla en el Anexo N° 2 al citado resultado (folio 8367).

Que de lo actuado se aprecia que mediante el Resultado del Requerimiento N° 0122100001922, la Administración dejó constancia y comunicó sus observaciones correspondientes al Impuesto General a las Ventas por servicios de asesoría técnica y ajuste de precios, careciendo de sustento lo alegado en contrario por la recurrente.

Que asimismo, es pertinente indicar que la Administración puede notificar el requerimiento correspondiente conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, en el cual podrá comunicar sus conclusiones indicando de manera expresa las observaciones que hubiese formulado, y de corresponder, las infracciones que imputa.

Que de lo expuesto se aprecia que no se advierte vulneración al referido derecho ni al debido procedimiento, y en consecuencia, se desestima la nulidad alegada al respecto.



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

Resolución de Determinación Nº 1

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, al modificarse la renta imponible declarada, entre otros², por los siguientes reparos: (i) servicio de asesoría técnica y (ii) ajuste de precio (folios 8904 a 8922).

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que 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, debiendo entenderse como tal, el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la citada norma señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley; y el último párrafo de este artículo señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deben 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.

Que al respecto, tal como se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones existentes.

Servicio de asesoría técnica

Que del Punto 1.1 del Anexo Nº 5 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó la renta imponible, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios de asesoría técnica y fee de asesoría recibidos (folios 8904 a 8915).

Que mediante el Punto 1 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 0122100001566 (folio 2426), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la fehaciencia y necesidad de los gastos por servicio de asesoría técnica en importación de concentrados, Cuenta 639240001, consignados en los comprobantes de pagos detallados en el Anexo Nº 2 al citado requerimiento (folios 2362 a 2424), mediante contratos, informes técnicos, comprobantes de pago y medios de pago, entre otros.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 2211 a 2214), en el que indicó que los servicios de asesoría técnica corresponden a servicios en control de calidad, administración y marketing; asimismo, refirió que el aludido servicio incluyó el proceso de elaboración de bebidas no alcohólicas, hasta el monitoreo del producto final puesto en el mercado, publicidad, mercadeo, promoción, y distribución de productos, para lograr un mejor posicionamiento en el mercado y una mayor demanda de los mismos.

² Del Anexo Nº 2.1 a la Resolución de Determinación Nº (folios 8918 y 8919) se advierte que la Administración efectuó observaciones que fueron aceptadas por la recurrente a través de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, presentada el 11 de noviembre de 2010 mediante el Formulario PDT 658 Nº 7500003607.



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122100001566 (folios 2317 a 2330), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que de la evaluación de la documentación presentada, se observaba que si bien exhibió facturas y pagos de los referidos servicios, sin embargo, no presentó documentación tal como cotizaciones, presupuestos, correspondencia e informes de la labor realizada, entre otros, que acreditaran haber sido prestados por su proveedor, por ello concluyó que no se encontraban acreditadas fehacientemente las operaciones observadas.

Que posteriormente, mediante los Anexos N° 01 y 02 al Requerimiento N° 0122100001918 (folios 1055 y 1056), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° 0122100001566.

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente presentó escrito (folios 1033 a 1036), en el que señaló que los servicios de asesoría técnica corresponden a servicios en control de calidad del producto, asesoría en la importación de concentrado de bebidas, elaboración y envasado, distribución y venta de bebidas no alcohólicas, así como asesoría técnica en materia de publicidad, mercadeo, promociones comerciales, estudios de investigación de mercado, asesoría en temas regulatorios y de protección al consumidor, entre otros; y que tales servicios resultan necesarios para mantener su condición de embotellador exclusivo autorizado y garantizar la eficiente producción, distribución y venta de sus productos. Sobre el particular, sostuvo que los referidos servicios por su naturaleza no se reflejan en informes, sino más bien se materializan a través de reuniones, visitas, correos electrónicos, conversaciones.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122100001918 (folios 1041 a 1050) la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, no obstante, mantuvo su observación, al considerar que no se presentó documentación, tales como cotizaciones, presupuestos, correspondencias, informes, entre otros, que evidenciaran la efectiva prestación de los servicios observados.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por gastos de servicios de asesoría técnica que habrían sido prestados por Corporación Inca Kola Perú S.R.L., por lo que corresponde analizar si con los medios probatorios de autos se acredita que las operaciones reparadas son fehacientes.

Que respecto de las facturas (folios 2190 a 2209), cabe indicar que según el criterio vertido en las Resoluciones N° 05979-3-2008, 09179-4-2008 y 09593-2-2008, entre otras, la acreditación de comprobantes de pago y su registro contable, solo acredita la contabilización de la operación reflejada en tales comprobantes mas no así su realización.

Que con relación al Contrato de Asistencia Técnica (folios 2104 a 2107), cabe indicar que este solo estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 2006, no habiéndose acreditado prórroga alguna, tal como lo ha señalado también la Resolución de este Tribunal N° 05295-3-2018 en un reparo similar de la misma recurrente por el ejercicio 2007, apreciándose adicionalmente que este pacto no cuenta con el detalle de las prestaciones a realizar en tal período, no habiendo sido acreditado tal detalle en autos.

Que en cuanto a las copias de contabilización de los pagos efectuados, relacionados con sus cuentas bancarias y cheques (folios 2134 a 2158), ellos no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas, pues solo demuestran el registro de operaciones de cuentas bancarias de la recurrente.

Que respecto a las presentaciones en power point (folios 8137 a 8142, 8144 a 8146, 8712 a 8723 y 8731 a 8784), cabe indicar que dichos documentos contienen información relacionada con los productos que comercializa la recurrente, pero no es posible determinar su fuente de elaboración y en algunos casos se desprendería que fueron elaboradas por terceras empresas, como por ejemplo, las presentaciones que obran a folios 8144 a 8146 y 8712 a 8723 en las que figuran menciones a las empresas



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

por lo que estas no acreditan que hubieran sido realizadas por el proveedor

Que respecto a los correos electrónicos y cuadros adjuntos (folios 8147 a 8167, 8710, 8711, 8724 a 8730, 9586 a 9960), cabe indicar que algunos corresponden al año 2010, como los que obran a folios 8724 a 8730, y otros muestran reportes de las labores de la recurrente, coordinaciones para el planeamiento de actividades del negocio, cumplimiento de fechas de labores, recepción de servicios de terceros en publicidad o de una embotelladora, la asistencia a una reunión operativa para el planeamiento 2007, envío de un proyecto de reglamento de DIGESA, envío de diseño de tarjetas para clientes, envío de diseños varios, envío de reporte de cumplimiento de metas, auditorías, o incluso un pedido a la recurrente para evaluación de llenado de botellas, entre otros, pero no la realización de actividades de asistencia técnica, y si bien se advierte en un correo (folio 9960) el envío de formatos para volumetrizar y costear ciertos productos, no obstante, no es posible cotejar si ello corresponde a las obligaciones pactadas al no verificarse de autos un documento contra el cual contrastar que esta era una obligación que formaba parte del servicio de asistencia técnica.

Que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, del análisis conjunto de la documentación y los hechos descritos, contrariamente a lo alegado por la recurrente, se concluye que no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones con el proveedor observado, pese a haber sido requerida para ello, por lo que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que los servicios de asesoría técnica y/o fee por asesoría eran necesarios e indispensables para mantener su condición de embotellador exclusivo autorizado y garantizar la eficiente producción, distribución y venta de los productos, cabe señalar que si bien ella podía incurrir en gastos para la producción y la administración en general, también correspondía que se encontrara acreditada la realización de las operaciones que sustentan el referido gasto, con documentación suficiente, siendo que en el presente caso no acreditó la efectiva prestación del servicio de asesoría técnica que le habría sido brindada, pues no exhibió informes, avances, resultados, incidencias, conformidad de entrega, u otros instrumentos que de manera razonable evidenciaran la efectiva prestación del servicio.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que se debe tener en cuenta el criterio amplio del principio de causalidad, normalidad y razonabilidad, debe indicarse que el reparo se sustenta en la no fehaciencia de las operaciones, por lo que lo argumentado en este sentido carece de relevancia.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la Administración no valoró la totalidad de la documentación e información presentada durante el procedimiento de fiscalización, y que la ausencia del contrato de servicio no determina que el referido gasto no sea deducible, pues presentó otros medios probatorios, habiendo vulnerado su derecho a la defensa, cabe indicar que tal argumento no resulta atendible, dado que autos se advierte que aquella evaluó conjuntamente todos los documentos presentados por la recurrente, obteniendo como resultado que esta no acreditó la fehaciencia de las operaciones observadas, esto es, la efectiva realización del servicio de asesoría técnica, que conforme se indicó precedentemente no han sido desvirtuados, no advirtiendo vulneración alguna al derecho alegado.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no existen medios probatorios o sucedáneos calificados previamente por la norma como adecuados para acreditar la causalidad o la efectiva prestación de los servicios, cabe indicar, que si bien las normas del Impuesto a la Renta no especifican qué medios probatorios sustentan la fehaciencia de las operaciones, no obstante, corresponde a los contribuyentes demostrar que los servicios adquiridos le han sido prestados, para lo cual debe contar con documentación que, independientemente de la denominación que se le otorgue, sirva para generar certeza sobre el servicio solicitado, y que este hubiera sido prestado.





Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

Ajuste de precios

Que del Punto 1.2 del Anexo N° 5 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó la renta imponible, toda vez que la recurrente no acreditó documentariamente la naturaleza de los ajustes de precios realizados (folios 8904 a 8915).

Que de autos se tiene que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122100001566 (folio 2426), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los gastos por servicios de asesoría técnica en control de calidad, administración y marketing - Cuenta 639270001, consignados en los comprobantes de pagos detallados en el Anexo N° 3 al citado requerimiento (folios 2359 a 2361).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 2211 a 2214) en el que indicó que la Cuenta 639270001 correspondía a un ajuste de precio que se sustentaría en la diferencia entre el precio base y el precio final de concentrado de bebidas, creada al no ser posible realizar el ajuste contable en la cuenta de origen de existencias, por no contar con stock que permita asumir el ajuste.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122100001566 (folios 2317 a 2330), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que existía inconsistencia en lo afirmado y documentación presentada, pues, entre otros, las facturas no señalaban la cantidad de insumo y su precio unitario que sería materia de ajuste, y que en los asientos en que se registran estas, no se hace referencia a las que constituirían las facturas de origen, ni figuran en el movimiento de kardex de existencias, lo que no permite validar las referidas operaciones.

Que posteriormente, mediante los Anexos N° 01 y 02 al Requerimiento N° 0122100001918 (folios 1055 y 1056), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos a las observaciones formuladas en el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122100001566, adjuntando la documentación que sustente fehacientemente sus descargos.

Que en respuesta a dicho requerimiento la recurrente presentó escrito (folios 1031 a 1033) en el que señaló que el ajuste de precio estaba relacionado con la variación de precio en el mercado, nivelando el precio base del concentrado con el precio final. Agregó que las facturas de origen cumplen con los requisitos y características mínimas a que se refiere el reglamento de comprobantes de pago y que el referido ajuste corresponde a un costo incurrido que resulta indispensable para la generación de renta.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122100001918 (folios 1041 a 1050) la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, no obstante, mantuvo su observación pues la recurrente no presentó documentación que evidenciara y justificara la naturaleza de los ajustes de precios realizados, tales como contratos, convenios, acuerdos, cartas, comunicaciones o notas de pedido, no explicándose el motivo del ajuste, como podría ser la variación de costos de importación de materia prima o mano de obra, cambios en índices de precios, variación del tipo de cambio, revisión de tarifas, cotización en bolsa, entre otros conceptos.

Que la recurrente ha adjuntado facturas y registros contables (folios 2167 a 2188), así como una carta emitida por Corporación ³ (folio 2108); sin embargo, de su evaluación no se evidencia el sustento del ajuste de precios, es decir, cómo calculó un precio final partiendo de un precio base original, circunstancias que no han sido acreditadas y que no permiten verificar la existencia del referido ajuste, máxime si la Cuenta 639270001, reparada, está referida a gastos por servicios de asesoría técnica en control de calidad, administración y marketing.

Que en un reparo similar de la misma recurrente respecto del ejercicio 2007, este Tribunal, con Resolución N° 05295-3-2018 ha señalado que a partir de la información alcanzada por la recurrente no es posible vincular las facturas de ajustes de precios con las de adquisición del concentrado que les dieron origen,

³ Emitida el 20 de octubre de 2010, fecha posterior al inicio de la fiscalización.

9



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

debido a que las facturas proporcionadas no describen información alguna sobre la cantidad y el precio unitario del insumo objeto del ajuste y la contabilización no hace referencia a las facturas por la adquisición de los concentrados de los productos que dieron origen a dichos ajustes de precios.

Que en consecuencia, y conforme con el criterio señalado en el considerando precedente, el presente reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la forma de contabilización del ajuste no debe afectar su deducibilidad, y que el referido ajuste implica el desconocimiento del costo de producción, por lo que debió sustentarse en el artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, ello carece de sustento, pues en el presente reparo a la Cuenta 639270001 por gastos por servicios de asesoría técnica en control de calidad, administración y marketing, la recurrente no ha acreditado sus argumentos respecto a que se trataría de un ajuste de precios que afectaría el costo de producción, motivo por el cual éste ha sido mantenido en la presente resolución, no siendo en consecuencia un reparo por la formalidad de contabilización, no siendo en consecuencia de aplicación la norma del impuesto a la renta alegada.

Que en tal sentido, teniendo en cuenta la nulidad del valor declarada precedentemente en el extremo por incrementar la cuantía del reparo, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

Resoluciones de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 8923 a 8938 y 8943 a 8952), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006 por servicios de asesoría técnica y fee de asesoría, así como por ajustes de precios no sustentados.

Que de conformidad con el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldara la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que asimismo, precisa que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilización de servicios, contratos de construcción o importaciones que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto; y se destinaran a operaciones por las que se debiera pagar el impuesto.

Que conforme se aprecia de autos, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122100001922 (folio 8448), la Administración solicitó a la recurrente sustentara y explicara por escrito y con la documentación correspondiente el tratamiento tributario y contable respecto al Impuesto General a las Ventas de los siguientes conceptos: (i) servicio de asesoría técnica (cuenta 639240001), y (ii) servicio de asesoría técnica CT (cuenta 639270001); detallados en los Anexos N° 2 y 3 al referido requerimiento (folios 8382 a 8447).

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122100001922 (folios 8368 a 8376), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que de la evaluación y del análisis efectuado, esta no acreditó fehacientemente la efectiva prestación de los servicios de asesoría técnica y de fee de asesoría, prestados por , así como los ajustes de precios efectuados, por lo que procedió a reparar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006, tal como se detalla en el Anexo N° 2 al citado resultado (folio 8367).





Tribunal Fiscal

N° 07012-9-2019

Que toda vez que el reparo al crédito fiscal se sustenta en los reparos por servicios de asesoría técnica y ajustes de precios no sustentados, los que han sido analizados anteriormente y mantenidos en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento.

Que, asimismo, teniendo en cuenta la nulidad de los valores declarada precedentemente en el extremo por incrementar la cuantía del reparo, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N°

Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero y julio de 2006, apreciándose de su Anexo N° 3 (folios 8938, 8941 y 8942), que no se efectuó reparo alguno respecto de servicios de asesoría técnica y ajustes de precios no sustentados, siendo que los aludidos valores fueron girados por el importe de S/ 0,00, para dar por concluido el procedimiento de fiscalización⁴, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 8953 a 8974) fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 e Impuesto General a las Ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, según la cual constituye infracción 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.

Que teniendo en consideración que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° a han sido calculadas sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 contenidos en la Resolución de Determinación N°, y los reparos al Impuesto General a las Ventas de febrero a junio y agosto a diciembre de 2006 contenidos en las Resoluciones de Determinación N°, los que han sido mantenidos, habiendo sido declarados nulos estos valores en el extremo referido al incremento de la cuantía del reparo, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la sanción correspondiente, considerando el nuevo pronunciamiento que emita al respecto.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de las partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral N° (folio 10011).

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el vocal Sarmiento Díaz.

⁴ El primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario señala que "Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso", y el primer párrafo del artículo 76 del citado Código señala que "La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria 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".



Tribunal Fiscal

Nº 07012-9-2019

RESUELVE:

Declarar **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° _____ y las Resoluciones de Multa N° _____, en el extremo por incremento de la cuantía de los reparos por servicio de asesoría técnica y por ajuste de precios y, en consecuencia **NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 27 de julio de 2011 en dicho extremo, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ
VOCAL

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

Huerta Llanos
Secretario Relator
SD/HLL/CC/impe.