



# Tribunal Fiscal

Nº 03641-9-2020

EXPEDIENTE N° : 11228-2014  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 3 de agosto de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° de 28 de mayo de 2014, emitida 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° y las Resoluciones de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, y por la comisión de la infracción tipificada en el número 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el otorgamiento de los descuentos o bonificación por volumen de ventas a sus clientes se efectúa con posterioridad al término del cuarto trimestre del ejercicio 2010, de modo que recién en dicho momento se encontraba en condiciones de conocer con certeza que se había generado la obligación de otorgar un descuento, así como su cuantía, puesto que para ello era necesario comprobar el nivel efectivo de compras finales realizadas por sus clientes a efecto de medir confiablemente si les correspondía otorgarles algún descuento.

Que argumenta que el análisis sobre el cumplimiento de metas de ventas de un cliente no solo se reconoce al término del periodo pactado, sino cuando se constata que se cumple con lo dispuesto en los convenios marco de política de descuentos, en los memorándums internos y liquidaciones, que implican corroborar el nivel de ventas. Aduce que la única forma de constatar con los clientes que estos alcanzaron el rango de compras previamente establecido ocurría cuando culminase el ejercicio gravable 2010, pues de lo contrario no se podía cuantificar si estos recibirían un descuento o bonificación parcial, total o si no les correspondía, añadiendo que esta labor de comprobación del cumplimiento de las metas se conoce cuando se realizan las liquidaciones que implican comprobaciones posteriores.

Que en esa línea indica que los convenios marco de política de descuentos suscritos con sus clientes, exigen para el otorgamiento de los descuentos por volúmenes de compras, la verificación de hechos posteriores, por lo que el devengo de los descuentos ocurrió en el ejercicio 2011.

Que manifiesta que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, invocado por la Administración, está referido a las erogaciones que realizan las empresas en el giro de su negocio, y no a los ajustes de ingresos por descuentos. Asimismo, sostiene sobre la base de los conceptos del Marco Conceptual para la Preparación de los Estados Financieros, que el ajuste al precio de venta en virtud de la política de descuento suscrita con sus clientes, recién podía medirse confiablemente y se generaba la probabilidad de la salida del flujo de efectivo en el ejercicio 2011.

Que agrega que la decisión empresarial de otorgar descuentos por volúmenes de compras, así como las condiciones y oportunidad de otorgarlos, son manifestaciones del derecho constitucional de la libertad contractual y autonomía de la voluntad, que permite a las partes fijar sus propias condiciones contractuales siempre que no vulneren el orden público y las buenas costumbres. Añade que en atención al principio de verdad material, la Administración se encuentra obligada a verificar y determinar cómo efectivamente se realizaron los hechos.



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

Que sin perjuicio de sus argumentos expuestos, y atendiendo a que la Administración no cuestiona la realidad de los descuentos efectuados, señala que en el supuesto negado que el argumento de la Administración sea correcto y por ende no se acepte el ajuste en el ejercicio 2011, deben imputarse los ajustes acotados como deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, que se encuentra en etapa de apelación ante este Tribunal.

Que con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sostiene que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 se encuentra actualmente apelada ante este Tribunal, por lo que el reparo materia de análisis debe seguir la suerte de lo que se resuelva en el mencionado expediente.

Que mediante escrito ampliatorio solicita que se aplique la Resolución N° 11116-4-2015 de observancia obligatoria, que estableció que la ganancia por diferencia en cambio, debe ser considerada a efectos del cálculo del coeficiente, por lo que corresponde se modifique la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011. Refiere que si bien modificó la determinación de los pagos a cuenta a efectos de excluir la diferencia de cambio, ello fue como consecuencia de un requerimiento expreso de la Administración, tal como se aprecia del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y que efectuó pagos solo con la finalidad de disminuir el incremento de intereses moratorios. Invoca la aplicación del numeral 2 del artículo 108 del Código Tributario.

Que a través de un segundo escrito ampliatorio invoca la aplicación de las Sentencias N° 4082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC, que ordena la inaplicación de la capitalización de intereses, así como la suspensión de los intereses moratorios por el exceso de los plazos legales para resolver los recursos de reclamación y apelación.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y añade en cuanto a las resoluciones de multa, que la Administración no ha aplicado el criterio subjetivo para determinar la comisión de la infracción y que no ha utilizado el procedimiento sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, e invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario. Asimismo, alega que en atención a la sentencia de Casación N° 4392-2013-LIMA, los intereses moratorios de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no son exigibles, y que la referida sentencia tiene carácter vinculante y es oponible a todos los poderes públicos; e invoca la aplicación del artículo 170 del Código Tributario respecto al tema de las ganancias por diferencia de cambio, en el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta.

Que por su parte, la Administración señala que al tratarse el reparo de un ajuste a los ingresos, para su imputación a un determinado ejercicio, los descuentos contenidos en las respectivas notas de crédito, deben seguir los mismos criterios que los utilizados para el reconocimiento de los ingresos; por lo que al momento que el comprador cumplió con los requisitos para obtener el descuento nació su derecho y la obligación del vendedor de considerar realizado el hecho económico.

Que añade que habiéndose cumplido con los requisitos para obtener el descuento correspondiente al último trimestre del ejercicio 2010, aun no emitiéndose la nota de crédito respectiva, el hecho ya se encontraba realizado y, por ende, se debió reconocer como tal, es decir, se debió reconocer el descuento respectivo, considerando que el descuento era perfectamente determinable. Agrega que el hecho sustancial generador del "ajuste del ingreso" se produjo al momento en que los clientes adquirieron su derecho al descuento, esto es, al haber llegado al nivel de compras establecido para el cuarto trimestre del ejercicio 2010 y, considerando que a partir de la documentación presentada por la recurrente no existía condición suspensiva de ningún tipo, vinculada con la determinación de los descuentos, estos devengaron en el ejercicio 2010.

Que en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta señala que por los meses de enero y febrero de 2011, incrementó las bases imponibles al no corresponder aplicar las notas de crédito vinculadas con el ejercicio anterior; y por los meses de marzo a diciembre de 2011, consideró un coeficiente mayor tomando como base los datos contenidos en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ emitida por el

Q.



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que al respecto, de autos se tiene que mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 785 y 845), notificados el 27 de febrero de 2013 (folio 786), se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2011, y como consecuencia del citado procedimiento, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ (folios 995 a 1038).

Que en el caso de autos, la controversia consiste en establecer si los referidos valores se encuentran arreglados a ley.

## Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_

## - Impuesto a la Renta del ejercicio 2011

Que como se advierte de los Anexos N° 2 y 4 a la citada resolución de determinación (folios 1007 a 1012 y 1014), la Administración efectuó un reparo a la deducción de los ingresos en el ejercicio 2011, por notas de crédito emitidas a clientes por descuentos por volumen de compras, que corresponden a metas cumplidas en el ejercicio 2010, por la suma de S/ 1 488 963,00, al considerar que en el ejercicio 2010 se cumplieron las condiciones sustanciales que generaron el derecho de un descuento a favor del cliente de la recurrente, por lo que el descuento o bonificación se devengó en dicho ejercicio y no en el 2011, conforme a lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, establece que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relaciones a los cuales se emitan, y sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad, asimismo, precisa que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisando que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 57 de la citada ley<sup>1</sup>, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, precisando que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos. El último párrafo del citado artículo señala que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que los gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que teniendo en consideración que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, no define el principio del devengado, resulta necesario definir este concepto.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 8534-5-2001 y 467-5-2003, entre otras,

<sup>1</sup> Según texto vigente antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1425.



# Tribunal Fiscal

Nº 03641-9-2020

que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a las disposiciones contables. Así, el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 18) - Ingresos de Actividades Ordinarias, establece que el "Ingreso de actividades ordinarias" es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Que el párrafo 9 de la referida NIC 18 señala que la medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos; y el párrafo 10 indica que el importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo, y que: "*Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar*".

Que según Enrique Reig<sup>2</sup>, "*el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere*". En relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 02812-2-2006 y 22298-3-2012, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto, y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que de acuerdo al principio contable referido en los considerandos anteriores y según los criterios jurisprudenciales antes citados, el hecho sustancial generador del ingreso se origina en el momento en que se genera el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, que no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, sin que se requiera la actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado aún, debiendo reconocerse contablemente el ingreso cuando se incurre en ellos.

Que en el presente caso, mediante el punto 10 del Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº (folio 771), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, los comprobantes de pago por las ventas realizadas, y que indicara los motivos de la emisión de las notas de débito y/o crédito. En atención a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folios 757 y 766), en el que señaló que adjuntaba la documentación solicitada, conformada por notas de crédito emitidas, memorándums internos y reportes de liquidación.

<sup>2</sup> Al respecto, véase: Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

Que mediante el punto 10 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 735 a 738), la Administración señaló que las notas de crédito fueron emitidas a sus clientes distribuidores por concepto de bonificación (descuento) por volumen que corresponden al ejercicio 2010. Agregó que el importe de la bonificación se estableció en base a las compras realizadas por sus distribuidores en los meses de octubre a diciembre de 2010, y fue otorgado siempre que se encontraran dentro del rango pactado, por lo que la obligación de pagar dichas bonificaciones se generaba en el momento en que las ventas efectuadas a sus distribuidores en los mencionados periodos alcanzaran el rango establecido. En tal sentido, añadió que en la medida que el hecho sustancial que determinó la generación del gasto se produjo durante el trimestre y concluyó el último día del periodo pactado expresamente en el convenio de compras, concluyó que la bonificación se devengó en el ejercicio 2010, según el detalle contenido en el Anexo N° 4, por la suma de S/ 1 488 963,86 (folios 715 y 716).

Que según el Anexo N° 2 al Requerimiento N° (folio 686), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario<sup>3</sup>, la Administración indicó sus observaciones y solicitó a la recurrente que presentara por escrito los descargos respectivos respecto a esta observación.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de 8 de noviembre de 2013 (folios 255 y 256), en donde indicó que el efecto del registro de una nota de crédito no es una erogación a terceros sino un ajuste de las ventas propias por razones de descuentos, bonificaciones o similares, por lo que aquella debe surtir efectos cuando se emite. Agregó que en su caso, el cumplimiento de las metas de ventas de un cliente no solo se conocían al término del periodo pactado, sino cuando se realizaban las liquidaciones que implicaban comprobaciones de ambas partes, por lo que se debía tener en cuenta que no era posible conocer y comprobar el cumplimiento de las metas trazadas en el ejercicio 2010, y es que aun cuando el periodo venciera en diciembre de 2010, resultaba imposible conocerlo en el mes de diciembre 2010, ya que el año termina a las 11:59 p.m.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 666 a 672), la Administración señaló que de acuerdo al criterio del devengo, en el ejercicio 2010 se cumplieron las condiciones sustanciales que generaron el derecho de un descuento a favor de los clientes de la recurrente, al haber estos alcanzado el volumen de compras previamente estipulado entre las partes y, consecuentemente, el compromiso del descuento. Añadió que los descuentos a favor de sus clientes debieron ser reconocidos cuando las condiciones de estos se cumplieron, salvo que el derecho al ingreso o compromiso de gasto hubiere estado sujeto a condición que pudiera hacerlo inexistente, lo que no ocurrió en el presente caso.

Que en base a ello, concluyó que en la medida que el hecho sustancial que determinó la generación del descuento se produjo durante el trimestre (octubre a diciembre de 2010), y concluyó el último día del periodo pactado expresamente en el convenio, la bonificación (descuento) se devengó en el ejercicio 2010. En ese sentido, mantuvo la observación a la deducción de los ingresos efectuada por la recurrente en el ejercicio 2011 por S/ 1 488 963,86, según detalle contenido en el Anexo N° 2 a dicho resultado (folios 659 y 660).

Que por lo expuesto, la materia controvertida en el caso bajo análisis se centra en determinar si las notas de crédito observadas, emitidas por concepto de descuento por volumen de compras, en aplicación del principio del devengado, debieron formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, como sostiene la recurrente, o del ejercicio 2010, como sostiene la Administración Tributaria.

Que en autos obra el Manual de Políticas y Procedimientos - Sistema: Ventas de la recurrente (folios 1 a 17), el cual tiene por finalidad establecer el procedimiento en la atención de los requerimientos de los clientes para maximizar las ventas, al menor grado de riesgo posible. En el punto 2.2. del referido manual,

<sup>3</sup> Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

referido a Lista de Descuentos, se señala que los descuentos son fijados por la Gerencia Comercial y aprobados por la Gerencia General, teniendo en cuenta los canales de distribución del cliente y las estrategias de ventas, y son de aplicación mensual, siendo los tipos de descuentos los siguientes: descuento o bonificación por producto, descuento por pronto pago, y descuento por volumen de compras.

Que respecto al último tipo de descuentos, en el literal c) del punto 2.2 del referido manual se señala que los descuentos por volumen de compras son otorgados a determinados clientes por haber alcanzado cierto volumen de compras en un mes, trimestre y/o anualmente, y son otorgados mediante nota de crédito, de acuerdo a una matriz que incluye rangos de descuentos por cantidad vendida por cliente durante el periodo en evaluación.

Que en el referido literal c) se agrega que, antes de comenzar el trimestre, la Gerencia de Marketing y la Gerencia General determinan los rangos de volumen de compras y los porcentajes de descuentos correspondientes que serán otorgados al cliente al cierre del trimestre, añadiendo que los rangos y porcentajes se establecen de acuerdo a la estrategia comercial, y que el acuerdo es firmado por el gerente comercial y el cliente. Añade que, al término del trimestre, se realiza la liquidación del rebate y que la Administración de Ventas se encarga de efectuar el cálculo de los descuentos que serán otorgados a los clientes por haber alcanzado determinado volumen de compras de acuerdo a los rangos y porcentajes pre-establecidos; y, adiciona que la liquidación es alcanzada a la Gerencia Comercial y Gerencia General para su revisión y aprobación, luego del cual, se preparan las correspondientes notas de crédito.

Que asimismo, obra en autos los documentos denominados "Convenio Marco de Política de Descuentos", que fueron suscritos el 4 de enero de 2010 entre la recurrente y sus clientes (folios 56, 57, 68 a 84, 88 a 115)<sup>4</sup>, y en la cláusula tercera denominada "Descuento por volumen de ventas", se señala que la recurrente otorgará un descuento por volumen de ventas por el periodo y en las condiciones establecidas para dicho fin, y que el monto de ventas y el porcentaje serán establecidos trimestralmente de acuerdo al movimiento del mercado y a las estrategias comerciales establecidas para dicho periodo.

Que adicionalmente, a folios 331 a 556 obra la siguiente documentación por cada cliente: i) Memorándum emitido por el Área de Marketing, y dirigida al Área de Ventas de la recurrente, en el que se establece cuál es el porcentaje de descuento aplicable al cliente, y cuál es el volumen de compras para el cuarto trimestre de 2010 que debe superar para que se le otorgue tal descuento<sup>5</sup>; ii) Reporte denominado "Liquidación Nota de Crédito Volumen", en el que se detalla, entre otros, el nombre del cliente, el período<sup>6</sup>, las facturas, las fechas en que fueron emitidas, y el importe de estas (valor neto); y iii) las notas de crédito emitidas por la recurrente a sus clientes, por concepto de descuento por volumen<sup>7</sup>.

Que así por ejemplo, en el caso del cliente \_\_\_\_\_, se tiene la siguiente documentación: i) Memorándum de 1 de octubre de 2010, en el que se estableció que si en el cuarto trimestre sus compras superaban los 2.9 millones de soles, se le otorgaría un descuento de 3% (folio 553); ii) Reporte "Liquidación Nota de Crédito Volumen" de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, en el que se aprecia que en dichos periodos el citado cliente efectuó compras (valor neto) por más de 2.9 millones de soles y que le correspondía un descuento de S/ 89 012,36 (folios 532 a 552); y iii) Notas de Crédito N° \_\_\_\_\_ emitidas el 12, 18 y 19 de enero de 2011, por un valor total de S/ 89 012,36, más el Impuesto General a las Ventas (folios 554 a 556).

Que de la documentación antes señalada se tiene que la recurrente tenía una política de otorgamiento de descuentos, entre ellos, descuentos en función al volumen de compras de sus clientes, siendo que en base

<sup>4</sup> Cabe precisar que los referidos "Convenio Marco de Política de Descuentos" tienen similar tenor.

<sup>5</sup> El volumen de compras así como el porcentaje de descuento, varía en cada cliente.

<sup>6</sup> Período que corresponde a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2010.

<sup>7</sup> Cabe señalar que las notas de crédito fueron emitidas entre el 12 de enero y el 15 de febrero de 2011.



# Tribunal Fiscal

Nº 03641-9-2020

a dicha política, otorgó descuentos a sus clientes por dicho concepto, al haber estos cumplido con alcanzar cierto volumen de compras en el cuarto trimestre del año 2010 (correspondiente a los meses de octubre a diciembre de 2010); y como se advierte del literal c) del punto 2.2 del Manual de Políticas y Procedimientos - Sistema: Ventas, así como de los documentos denominados "Memorandum", tanto el volumen de compras que debía alcanzar el cliente como el porcentaje de descuento aplicable, eran determinados por la recurrente al inicio del trimestre.

Que asimismo, del referido literal c) así como de los documentos denominados "Liquidación Nota de Crédito Volumen" se aprecia que al finalizar el trimestre (octubre a diciembre de 2010), la recurrente hacía la liquidación correspondiente, a fin de determinar si sus clientes alcanzaron el volumen de compras establecido, y de ser el caso, calcular el importe de descuento aplicable, para posteriormente emitir las respectivas notas de crédito.

Que por consiguiente, se advierte que los descuentos fueron otorgados por la recurrente por metas alcanzadas por sus clientes en el cuarto trimestre del 2010, esto es, son descuentos que corresponden a ventas efectuadas por la recurrente en dicho trimestre, y por ende, afectaron a los ingresos del ejercicio 2010.

Que según lo indicado anteriormente respecto del principio del devengado, el hecho sustancial generador del ingreso se origina en el momento en que se genera el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, que no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, sin que se requiera la actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado aún, debiendo reconocerse contablemente el ingreso cuando se incurre en ellos.

Que además, se ha establecido que la medición de los ingresos de actividades ordinarias, según la NIC 18, se determina por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo, y se miden al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.

Que en consecuencia, los descuentos otorgados por la recurrente debieron reconocerse cuando sus clientes generaron el derecho a recibirlos, esto es, al cierre del cuarto trimestre del ejercicio 2010. Asimismo, debe tenerse en consideración que sí era posible que la recurrente pudiera conocer el importe de los descuentos al cierre de dicho ejercicio, momento en que surgió la obligación de otorgarlos a sus clientes, siendo que dicha obligación no se veía afectada por el hecho que la recurrente haya efectuado las liquidaciones con posterioridad, puesto que la determinación se efectuó en base a la información de las ventas del cuarto trimestre del 2010, no apreciándose que la obligación por parte de la recurrente de otorgar los descuentos estaba sujeta a una condición que pudiera hacerla inexistente al momento de alcanzarse la meta (volumen de compra) establecida, y, además, la cuantificación del descuento podía determinarse con precisión al finalizar el trimestre.

Que por lo expuesto, al tratarse de ventas (ingresos) efectuadas por la recurrente en el último trimestre del ejercicio 2010, y dado que los descuentos están relacionados al cumplimiento de metas (volumen de compras de sus clientes) de dicho trimestre, correspondía que los ajustes (descuentos) por dichas ventas, afectaran los resultados del ejercicio 2010, por haberse devengado en este ejercicio y no en el ejercicio 2011. En ese sentido, se tiene que el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente, sobre que el cumplimiento de las metas por cliente solo se conoce al término del periodo pactado cuando se realizan las liquidaciones, se debe señalar que a partir de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización no se advierte que el otorgamiento del descuento (o su cálculo) haya estado sujeto a la aprobación previa del cliente, o sujeto a



# Tribunal Fiscal

Nº 03641-9-2020

un hecho o evento posterior que torne inexistente el beneficio, pues como se indicó, es la propia recurrente quien en base a sus políticas, estableció que para otorgar el descuento, el cliente únicamente debía alcanzar determinado volumen de compras en el cuarto trimestre del ejercicio 2010, siendo que el porcentaje de descuento así como el referido volumen habían sido establecidos previamente por la recurrente. En el mismo sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que para el otorgamiento de los descuentos era necesaria una verificación de hechos posteriores, dado que si bien la liquidación se daba al término del cuarto trimestre del 2010, sin embargo, los hechos que daban derecho a los descuentos se produjeron en el referido trimestre, pues se evaluaba el volumen de compras de los clientes de dicho trimestre, no pudiendo considerarse la liquidación como un "hecho posterior" que condicionase tal derecho.

Que adicionalmente, respecto a lo alegado por la recurrente sobre que en los convenios marco de política de descuentos no se señala que el hecho sustancial que determinó los ajustes se produjo el último día del cuarto trimestre del ejercicio 2010, cabe indicar que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de la documentación antes merituada (tales como los "Convenio Marco de Política de Descuentos" y los "Memorándum") se tiene que es la recurrente quien estableció que el derecho de sus clientes a los descuentos se generaba si superaban determinado volumen de compras en el trimestre de octubre a diciembre de 2010, esto es, del 1 de octubre al 31 de diciembre de 2010<sup>8</sup>, y en ese sentido, carece de sustento lo referido por la recurrente respecto a que la Administración está haciendo imputaciones presuntivas.

Que los argumentos de la recurrente referidos a que el ajuste al precio de venta recién podía medirse confiablemente y se generaba la probabilidad de la salida del flujo de efectivo en el ejercicio 2011, carecen de pertinencia, puesto que el párrafo 4.41 Fiabilidad de la Medición del Marco Conceptual para la Información Financiera, señala que el segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que tenga un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad y el párrafo 4.40 señala que el concepto de probabilidad se utiliza en los criterios de reconocimiento con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a la entidad o saldrán, lo cual ocurre en el presente caso, en el que la obligación pactada es determinable.

Que asimismo, no resulta relevante que el cálculo de dicha obligación se efectúe con posterioridad al 31 de diciembre del ejercicio gravable, dado que de conformidad con el párrafo 8 de la Norma Internacional de Contabilidad 10 (Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa), una entidad debe ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes, tal como ocurre cuando se produce la determinación, después del periodo sobre el que se informa del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal o implícita, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.

Que adicionalmente, carece de sustento lo manifestado por la recurrente respecto a que no resulta aplicable el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta a los ajustes de ingresos por descuentos, pues dicho artículo establece cuáles son los criterios de imputación de las rentas y los gastos, siendo que este artículo, para el caso de autos, debe ser aplicado conjuntamente con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la invocación al principio de verdad material invocado por la recurrente carece de sustento, pues de autos se advierte que la Administración ha meritutado en conjunto toda la documentación proporcionada por la recurrente, y a partir de ello estableció que no correspondía que la recurrente, mediante las referidas

<sup>8</sup> Cabe precisar que en los referidos documentos no se advierte que la recurrente haya establecido alguna precisión respecto a que el trimestre no iniciaba el 1 de octubre de 2010 o que no terminaba el 31 de diciembre de 2010.



# Tribunal Fiscal

Nº 03641-9-2020

notas de crédito, afectase la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, lo que también ha sido verificado en la presente instancia.

Que si bien la recurrente cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 013866-3-2010 y 08510-2-2004 a efectos que se ampare su argumento relacionado a que los descuentos otorgados por volumen de compra corresponden al ejercicio 2011, se debe señalar que, para efecto de la emisión de la presente resolución se ha tenido en cuenta los criterios vertidos en tales resoluciones<sup>9</sup>, siendo que en el caso de autos se ha determinado, en base a la valoración de los medios probatorios presentados, que los referidos descuentos corresponden que afecten al ejercicio 2010.

Que de otro lado, cabe señalar que no se verifica vulneración alguna a la libertad contractual y autonomía de la voluntad, toda vez que en el caso de autos se cuestiona el ejercicio al que se afectaron las notas de crédito, más no la decisión de la recurrente de otorgar descuentos ni las condiciones establecidas para el su otorgamiento.

Que por último, sobre lo alegado por la recurrente respecto a que corresponde que la Administración impute los ajustes acotados como deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, cabe señalar que el ejercicio materia de análisis en el caso de autos es el ejercicio 2011, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, cuyo procedimiento se tramita ante este Tribunal en el Expediente Nº 16173-2013. No obstante, la recurrente tiene expedito su derecho, de considerarlo pertinente, de solicitar dicha imputación en tal procedimiento, considerando lo establecido en la presente resolución, y lo señalado por la propia Administración<sup>10</sup>.

## Resoluciones de Determinación Nº

Que según los Anexos Nº 1 y 2 de las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 993 y 994) y punto 4 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº

(folios 661 a 666), la Administración determinó los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011 de la siguiente manera: (i) por los meses de enero y febrero de 2011, incrementó las bases imponibles al considerar que la recurrente no debió aplicar las notas de crédito emitidas por concepto de descuentos vinculadas con el ejercicio 2010; y, (ii) por los meses de marzo a diciembre de 2011, consideró un coeficiente mayor tomando como base la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo Nº 1120, disponía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de Tercera Categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarían fijando la cuota 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

<sup>9</sup> Así en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 013866-3-2010 se señala lo siguiente: "el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto".

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08510-2-2004 se señala que: "el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, indica que sobre la base contable de lo devengado, los efectos de las transacciones y de otros hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo)".

<sup>10</sup> Así, en el Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº (folio 1008), respecto al reparo bajo análisis, la Administración señaló lo siguiente: "Por tanto, habiéndose cumplido en el ejercicio 2010 las condiciones sustanciales que generaron el derecho de un descuento a favor del cliente de al haber éste alcanzado el volumen de compras previamente estipulado entre las partes; y consecuentemente el compromiso de descuento asumido por corresponde a esta instancia reparar la deducción a los ingresos efectuada por el contribuyente en el ejercicio 2011 en tanto ésta se encontraba devengada en el ejercicio 2010".



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

gravable anterior entre el total de los ingresos netos de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero, se calcularían utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; mientras que el inciso b) de la citada norma disponía que aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

✓ *Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011*

Que en relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, cabe señalar que el incremento de la base imponible se sustenta en el reparo a las notas de crédito deducidas en el ejercicio 2011, y que corresponden al ejercicio 2010, y siendo que este reparo ha sido mantenido en esta instancia, corresponde que resolver en igual sentido respecto de las Resoluciones de Determinación N° emitidas por los citados pagos a cuenta, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

✓ *Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011*

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 1246-3-2011 y 1601-3-2003, entre otras, las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideran como base, el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto de que los importes declarados por dichos conceptos habían sido determinados en forma correcta, por lo que, en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de una fiscalización, estos serían los que la Administración debía tener en cuenta al efectuar dicha determinación.

Que asimismo, este Tribunal ha establecido mediante la Resolución N° 07308-2-2019, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, que constituye precedente de observancia obligatoria, que: "Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia".

Que de autos se tiene que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 777 y 778), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011; y en atención a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito en el que indicó que respecto a los meses de marzo a diciembre de 2011, para determinar el coeficiente aplicable, dividió el impuesto calculado del ejercicio 2010 entre el total de ingresos del citado ejercicio (folio 765).

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 748 a 751), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011 se debía excluir la ganancia por diferencia de cambio. Asimismo, procedió a calcular el referido coeficiente, considerando los resultados de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010:

a	Ingresos	781 236 007,20
b	Reparo	14 232 734,00 <sup>1</sup>
c	Total Ingresos 2010 (a+b)	795 468 741,00 <sup>2</sup>
d	Diferencia de Cambio	(335 283 243,00)
e	Ingresos Neto 2010 (c-d)	460 185 498,00



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

f	Impuesto Calculado 2010	12 448 018,00 <sup>2</sup>
g	Coeficiente (f/e)	0,0271

<sup>1</sup> Reparó por notas de crédito deducidas de los ingresos del 2010.

<sup>2</sup> Según Resolución de Intendencia N°

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° de 29 de octubre de 2013 (folio 686), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones efectuadas por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011, específicamente a lo relacionado a la ganancia por diferencia de cambio.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de 10 de diciembre de 2013 (folios 661 a 666), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente (folio 254); no obstante, mantuvo su observación en el sentido que la diferencia de cambio no debía ser considerada en la determinación del coeficiente, y por consiguiente, reiteró el cálculo del cuadro anterior.

Que adicionalmente, en el citado resultado la Administración dejó constancia que la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011, modificando el coeficiente aplicable a 0,0144, precisando que esta ya no incluyó la ganancia por diferencia de cambio dentro de los ingresos netos. La Administración señaló que el cálculo efectuado por la recurrente fue el siguiente:

a	Ingresos	781 236 007,20 <sup>1</sup>
b	Diferencia de Cambio	(335 283 243,00)
c	Ingresos Neto 2010 (a-b)	445 952 764,00
d	Impuesto Calculado 2010	6 415 797,00 <sup>2</sup>
e	Coeficiente (d/c)	0,0144

<sup>1</sup> No se considera el reparo efectuado a los ingresos del 2010.

<sup>2</sup> Según declaración jurada.

Que en efecto, con fecha 26 de noviembre de 2013, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011 (folio 639), en las que estableció un coeficiente de 0,0144, siendo que en la misma fecha efectuó pagos por los referidos pagos a cuenta, tal como también se advierte del Anexo 1 a las resoluciones de determinación bajo análisis (folio 994).

Que al haberse determinado mediante las declaraciones juradas rectificatorias mayores obligaciones tributarias a las declaradas originalmente<sup>12</sup>, estas surtieron efectos con sus presentaciones de conformidad con lo dispuesto por el artículo 88 del Código Tributario<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Cabe precisar que mediante esta resolución de intendencia (folios 574 a 600) se resolvió el recurso de reclamación interpuesto por la recurrente, entre otros, contra la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, siendo que la apelación contra dicha resolución de intendencia se tramita en el Expediente N°

<sup>12</sup> En efecto, originalmente la recurrente determinó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011 considerando un coeficiente de 0,0082, y posteriormente, consideró un coeficiente de 0,0144 (folio 639).

<sup>13</sup> Los numerales 88.1 y 88.2 del artículo 88 del anotado código, indican que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por ley, reglamento, resolución de superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, y que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, siendo que vencido éste, podrá ser rectificadora dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior.



# Tribunal Fiscal

Nº 03641-9-2020

Que de lo expuesto, se tiene que la observación efectuada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, relacionada a la exclusión de la ganancia por diferencia de cambio para el cálculo del coeficiente aplicable, fue considerada por la recurrente mediante las respectivas declaraciones juradas rectificatorias como parte de la autodeterminación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011.

Que en efecto, como se aprecia de los cuadros antes señalados, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, la Administración consideró como ingresos netos del 2010 el importe de S/ 460 185 498,00, mientras que la recurrente consideró el importe de S/ 445 952 764,00, siendo que la diferencia entre ambos importes es de S/ 14 232 734,00, monto que corresponde al reparo efectuado por la Administración a los ingresos del ejercicio 2010. De lo que se advierte que la recurrente aceptó la observación efectuada por la Administración durante el procedimiento de fiscalización relacionada a la ganancia por diferencia de cambio, mediante la presentación de las correspondientes declaraciones juradas rectificatorias; y, en consecuencia, no califica como reparo, por lo que lo es susceptible de controversia y, por ende, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los argumentos planteados por la recurrente al respecto<sup>14</sup>.

Que de otro lado, se advierte que para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, la Administración ha considerado lo establecido en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenida en la Resolución de Determinación N° , y modificada mediante la Resolución de Intendencia N°

Que como se indicó, contra dicha resolución de intendencia la recurrente interpuso recurso de apelación, el cual se encuentre pendiente de resolver por parte de este Tribunal, y en ese sentido, la Administración deberá estar a lo que se resuelva en dicho procedimiento, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en el extremo relacionado a las Resoluciones de Determinación N°

a fin de que la Administración establezca el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011, y emita un nuevo pronunciamiento sobre el particular.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que si bien modificó la determinación de los pagos a cuenta a efectos de excluir la diferencia de cambio, fue como consecuencia de un requerimiento expreso de la Administración, y que efectuó pagos solo con la finalidad de disminuir el incremento de intereses moratorios, carece de sustento, pues según lo previsto en los artículos 59<sup>15</sup> y 88 del Código Tributario, la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria, siendo que por este acto, el deudor tributario "*verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo*", por lo que en el caso de autos, al haber la recurrente presentado una declaración jurada rectificatoria, resulta de aplicación los citados artículos, sin perjuicio que dicha presentación y el pago, pueda tener otros efectos, como por ejemplo, el acogimiento al Régimen de Gradualidad.

Que asimismo, debe señalarse que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 11487-3-2007, al haberse presentado las declaraciones juradas rectificatorias sobre la base de la observación formulada durante la fiscalización, el contribuyente no solo la aceptó sino que modificó expresamente su deuda tributaria de acuerdo con tal observación, realizando un acto formal al presentar

<sup>14</sup> Tales como los relacionados a la Resolución N° 11116-4-2015, y la aplicación de los artículos 108 y 170 del Código Tributario.

<sup>15</sup> El artículo 59 del Código Tributario señala que por el acto de la determinación de la obligación tributaria: a) el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo, y b) la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

dichas declaraciones rectificatorias; y, asimismo, la presentación de las declaraciones juradas constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre el contribuyente y la Administración, siendo aquéllos responsables ante el fisco por su presentación y contenido, así como de los efectos que producen, conforme con el criterio contenido en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal tales como las Resoluciones N° 02310-3-2011 y 04742-1-2006.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede el cobro de intereses en atención a la Casación N° 4392-2013<sup>16</sup>, es del caso indicar que este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017, cuyo criterio ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>17</sup> 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”*<sup>18</sup>.

Que corresponde señalar 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, por lo que no son atendibles los argumentos de la recurrente destinados a cuestionar el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2017-09, que sustenta el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017.

## Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folio 1018 a 1038) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, encontrándose la primera relacionada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y las demás a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2011.

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, aplicable al caso de autos, 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

<sup>16</sup> Publicada el 30 de octubre de 2015.

<sup>17</sup> Publicada el 8 de julio de 2017.

<sup>18</sup> Dicho acuerdo se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:

*“(…), los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del periodo, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.*

*(…) si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación”.*



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

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 toda vez que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ tiene su sustento en el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, contenido en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ que ha sido analizado en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto a la referida multa, por lo que procede confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ cabe indicar que las mismas se sustentan en la determinación de las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, y en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento respecto a las citadas multas.

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 el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, 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 desestimarse.

Que respecto a que las resoluciones de multa impugnadas no han sido emitidas sobre la base de un procedimiento administrativo sancionador, según lo previsto en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel 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, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, ni resultan aplicables las sentencia alegadas por la recurrente.

Que en cuanto a la inaplicación de la regla de capitalización de intereses e inaplicación de intereses generados por la demora en resolver por parte de la Administración y el Tribunal Fiscal, conforme con las Sentencias del Tribunal Constitucional invocadas por la recurrente, cabe señalar que ello carece de pertinencia. En efecto, la norma que establecía la capitalización de intereses fue derogada mediante el Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006, siendo que la deuda materia del presente procedimiento contencioso está relacionado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011; y en cuanto a la solicitud de suspensión de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver su recurso de apelación<sup>19</sup>, cabe señalar que corresponde dicha suspensión en atención a lo dispuesto por la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N° 30230<sup>20</sup>, y el cuarto y quinto párrafos del artículo 33 del

<sup>19</sup> Presentado el 27 de junio de 2014 (folio 1305).

Si bien la recurrente también hace alusión a la suspensión de intereses moratorios por la demora en resolver su recurso de reclamación, no obstante, ello carece de sustento. En efecto, el recurso de reclamación fue interpuesto el 7 de febrero de 2014 (folio 984), y fue resuelto el 28 de mayo de 2014 (folio 1112), esto es, dentro del plazo de 9 meses previsto en el artículo 142 del Código Tributario.

<sup>20</sup> Publicada el 12 de julio de 2014. Dicha disposición señala lo siguiente: "Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas".



# Tribunal Fiscal

N° 03641-9-2020

Código Tributario, según modificación dispuesta por la citada ley y el Decreto Legislativo N° 1263<sup>21</sup>.

Que finalmente, sobre la vulneración de la Constitución Política alegada por la recurrente, cabe indicar que ello no resulta atendible, debido a que este Tribunal no tiene facultades para emitir pronunciamiento al respecto, toda vez que mediante sentencia de 18 de marzo de 2014 emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que en ningún caso los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer control difuso, por lo que no es posible analizar la supuesta vulneración alegada por la recurrente.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de las partes, según se acredita de la Constancia de Informe Oral N° (folio 1395).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 28 de mayo de 2014, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° y a las Resoluciones de Multa N° debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ  
VOCAL

Díaz Tenorio  
Secretario Relator (e)  
VA/DT/PA/mpe

<sup>21</sup> Dichos párrafos establecen lo siguiente:

*"La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá 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 Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación o emitido la resolución de cumplimiento fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores.  
Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor".*