



Firmado Digitalmente por  
DÍAZ TENORIO Diego Arturo  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 12/06/2023 14:49:20  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

**EXPEDIENTE N°** : 13077-2013  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 2 de junio de 2023

**VISTA** la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 26 de junio de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>1</sup>.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los valores impugnados derivan de un procedimiento de fiscalización en el que se vulneró flagrantemente su derecho de defensa y el debido procedimiento, pues no se le brindó la oportunidad de formular sus descargos en relación con las observaciones de la Administración, por lo que solicita que se declare la nulidad de dichos valores. Explica que en los Requerimientos N°

no se le informó sobre las observaciones que pudieran estar evaluando los auditores ni se le solicitó formular descargo alguno, sino que únicamente se le requirió con carácter general acreditar a qué operaciones correspondían las cuentas contables detalladas en los documentos notificados; y que en el cierre del Requerimiento N° se formularon diversos reparos, sin embargo, la Administración no le solicitó que sustentara observaciones específicas. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00175-2-2004 y señala que solicitó a la Administración que curse un requerimiento pidiéndole sustentar las observaciones formuladas, o en todo caso, en virtud del artículo 75 del Código Tributario, el requerimiento con sus conclusiones, a fin de que presentara los descargos correspondientes, lo que fue rechazado, debido a que las observaciones formuladas eran similares a las de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, lo que es impreciso, incongruente, falto de claridad y evidencia una decisión arbitraria.

Que con relación a los reparos por descuentos y bonificaciones otorgados a sus clientes, alega que debe tenerse como premisa que se dedica a la importación y distribución en el país de electrodomésticos y productos de la marca fabricados en el exterior, y que si bien su relación comercial directa es con tiendas como es importante fijar mecanismos que permitan incentivar la adquisición de sus productos por parte de los consumidores finales, pues los productos tecnológicos tienen un periodo muy corto de vigencia en el mercado y son reemplazados rápidamente por nuevos modelos, por lo que si no se asegura su alta rotación en el mercado, corre el riesgo de quedarse con grandes lotes de mercadería que tendría que rematar a precios residuales.

<sup>1</sup> Mediante la citada Resolución de Intendencia N° la Administración levantó el reparo por notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por bonificaciones pilas por el importe de S/ 238 936,00, y levantó el reparo por otros gastos no deducibles por el importe de S/ 27 432,00 (folio 9851). Al respecto, debe indicarse que tales extremos no son cuestionados por la recurrente en su recurso de apelación.



Firmado Digitalmente por  
QUEUNA DÍAZ Raul Nicolas  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 12/06/2023 15:07:31  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 12/06/2023 15:20:43 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
BARRERA VASQUEZ Sarita  
Emperatriz FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 12/06/2023 15:24:48  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que indica que los descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios, fueron otorgados a sus clientes con el propósito de contrarrestar la pérdida de vigencia de determinados productos por el avance de la tecnología y la aparición de nuevos modelos con precios similares de la competencia, pues al mantenerlos a un precio competitivo, estos no son desplazados por completo de la preferencia de los consumidores finales y sus clientes – que a su vez son sus distribuidores – no bajan sus niveles de venta, así como tampoco ella. Explica que luego de haberse realizado la venta de determinado lote de productos y transcurrido un tiempo prudente sin que estos hayan sido adquiridos por los consumidores finales, son sus propios clientes (tiendas distribuidoras), los que le solicitan un descuento sobre el precio pactado originalmente para liquidar las mercancías adquiridas y realizar nuevos pedidos de nuevos lotes y/o modelos de productos; que en cada caso en concreto se evalúa el descuento a otorgar y se formula la solicitud de aprobación correspondiente, para que luego de ser evaluada por los funcionarios pertinentes se proceda a su aprobación; que debe tenerse en consideración la documentación presentada, pues en todos los casos acredita los motivos y las circunstancias que justifican los descuentos, así como las prácticas del mercado, especialmente el de los productos electrodomésticos, que es sumamente agresivo y tiene una fuerte competencia que la obliga a tomar las más diversas medidas a fin de incrementar –o al menos mantener– el nivel de ventas de sus productos; y que al tratarse de una industria en que la rapidez para liquidar las mercaderías es de especial importancia, puesto que nuevos modelos de todos los productos aparecen con intervalos de tan solo meses, requiere recurrir a métodos especiales que permitan su liquidación como el otorgamiento de descuentos respecto a inventarios con dificultad de rotación, para lo cual invoca las Resoluciones N° 00448-3-97 y 02324-5-2003.

Que respecto a los descuentos por pronto pago, refiere que los 30 días de plazo que otorga a sus clientes para la cancelación de las respectivas facturas se contabilizan desde la fecha de recepción y no desde la fecha de emisión, y que tales bonificaciones corresponden a facturas canceladas en los 30 días posteriores a su recepción; siendo que con la misma documentación que presentó en instancia de reclamación, la observación fue levantada en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009. Agrega que sin perjuicio de la información impresa en los comprobantes de pago vinculados a las notas de crédito observadas, las condiciones comerciales establecidas con sus clientes determinan que el descuento se otorgue siempre que estos cumplan con cancelar las facturas a los 30 días de su recepción, lo que califica como pronto pago.

Que sobre las bonificaciones por convenio de compras vinculadas al cumplimiento de metas del periodo octubre a diciembre de 2008, afirma que recién en el ejercicio 2009 pudo verificar si sus clientes cumplieron o no con las metas de ventas de dicho periodo, y que si bien en la mayoría de casos el 31 de diciembre de 2008 se cumplía el periodo a bonificar, luego correspondía la verificación de la meta trazada y el procedimiento de revisión interna, así como de autorización para la emisión de la nota de crédito, por lo que al cierre del ejercicio 2008 no tenía certeza de si la bonificación se otorgaría y tampoco de su importe, pues era calculada en relación con las ventas del periodo, y cita las Resoluciones N° 09518-2-2004 y 00680-1-2005 respecto al concepto del devengado. Agrega que aun en el caso que se considere que las mencionadas bonificaciones correspondían a resultados del ejercicio 2008, su deducción en el ejercicio 2009, en el que conoció su importe, se ampara en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues el gasto fue pagado en el ejercicio 2009 y la provisión fue realizada en dicho ejercicio, e invoca las Resoluciones N° 00591-4-2008, 07719-4-2005 y 02859-3-2005.

Que menciona que el otorgamiento de bonificaciones por cumplimiento de metas de venta es una práctica usual que busca incentivar las ventas de sus productos a los consumidores finales por parte de las tiendas que son sus clientes, y que de aceptarse la tesis de la Administración correspondía que en el ejercicio 2009 aquella reconozca el derecho a deducir las bonificaciones que fueron otorgadas en los primeros meses del ejercicio 2010, lo que no ha sido materia de pronunciamiento en la resolución apelada, siendo que al haberle informado sobre la mencionada observación al cierre de la fiscalización, no tuvo oportunidad de expresar dicha solicitud y sus descargos.

Que en el caso de las bonificaciones por convenio de compras cuando el cliente no cumple con las metas trazadas, expone que la Administración reparó aquellas otorgadas a  
porque ambos estuvieron por debajo de las metas trazadas en el convenio de compras del periodo, lo que implica que ha emitido un juicio de valor sobre las decisiones comerciales que adoptó para



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

el desarrollo de sus actividades generadoras de renta como si tuviera competencia para decidir el tratamiento que debe concederle a sus clientes, lo que no corresponde; que la decisión de otorgarle a la bonificación tuvo como propósito fidelizarla como su cliente pues su personal del área comercial verificó que dicha tienda no mostraba particular interés en ofrecer a los consumidores finales sus productos, tal como se aprecia de las comunicaciones internas presentadas; y que la entrega de la misma bonificación a se encuentra justificada, a pesar de no haber cumplido la meta fijada para los periodos abril a mayo de 2009, debido a que es uno de sus principales clientes, con quien mantiene una relación comercial importante de muchos años y presentaba la mayor venta de sus productos.

Que respecto a los gastos por entrega de vales de consumo, arguye que es claro que el consumidor final resulta fundamental y esencial para su negocio, pues de lo contrario sus productos no se venderían, por lo que el hecho que los vendedores no sean sus trabajadores no es motivo suficiente para cuestionar la vinculación de dicho gasto con la generación de renta gravada; que no se trata de un beneficio laboral, al no constituir remuneración ni condición de trabajo para los trabajadores, sino de un incentivo otorgado a los vendedores con el propósito que ofrezcan a los consumidores finales los productos de su marca comercial por encima de los productos de la competencia, para lo cual invoca las Resoluciones N° 03368-1-2006 y 00756-2-2000; y que al resolver la reclamación, la Administración sostiene que no se acreditó la entrega de los vales, lo cual no fue cuestionado por el área acotadora ni se ajusta a derecho, por lo que al cambiar el sustento del reparo se debe declarar la nulidad de la resolución apelada y de los valores.

Que sobre los gastos por concepto de apoyo promocional, precisa que se han desconocido los pagos por apoyo promocional efectuados a favor de sus clientes bajo el único fundamento que en la mayor parte de las solicitudes de aprobación se consignó la leyenda "reconocimiento de stock", cuando en la práctica los montos abonados constituyen una rebaja en los precios de sus productos; sin embargo, ello en realidad corresponde a sus prácticas comerciales para promover la venta de sus productos; y que las facturas observadas corresponden a las emitidas por este servicio, que consiste en que sus clientes realicen actividades destinadas a incentivar las ventas de aquellos productos que presentan problemas de rotación por haber perdido vigencia en el mercado, otorgándoles un tratamiento preferencial, exhibiéndolos en vitrinas destacadas, repartiendo volantes especiales promocionando específicamente los productos de su marca, asignando y dirigiendo las labores de las promotoras y/o anfitrionas promocionándolos, colocando *banners* y otros elementos publicitarios al interior de las tiendas, realizando campañas de perifoneo anunciando ofertas, así como realizando actividades para la generación de tráfico de los estantes donde se exhiben (como musicales, degustación de *snacks*, demostración, etc.). Cita el criterio contenido en las Resoluciones N° 02324-5-2003 y 01918-1-2012.

Que señala que varias facturas por apoyo promocional reparadas no fueron deducidas en el ejercicio 2009, sino en el 2008, como reconoce la Administración, y que el hecho de haber demostrado que los gastos fueron deducidos en este último ejercicio implica que no fueron deducidos en el ejercicio 2009, siendo que si en instancia de reclamación aquella consideraba que la documentación que presentó no acreditaba ello pudo haberle solicitado sus libros contables, a fin de que mostrara los asientos de extorno, los cuales pone a disposición, a fin de subsanar la arbitrariedad de aquella en la fiscalización, pues no le dio a conocer el mencionado reparo y la oportunidad de contradecirlo.

Que en lo referido al reparo por gastos que califican como bienes del activo fijo, indica que los *stands* que monta en las tiendas de sus clientes tienen una vida útil menor a un año, por lo que no pueden ser considerados bienes del activo fijo, y que en esencia se tratan de gastos de publicidad que consisten en el diseño de módulos, su fabricación y puesta en la tienda, que son utilizados para la exhibición de los productos que corresponda por algunos meses, siendo que tienen por propósito realzar la imagen de su marca en la tienda a fin de incentivar las ventas a los consumidores finales para incrementar el volumen de rotación de los productos que comercializa, generando más pedidos. Agrega que transcurridos los meses en que son utilizados los módulos se desechan por desgaste, pues duran cortos periodos de tiempo, por lo que si bien se trata de mobiliario, este no califica como activo fijo, siendo que es una práctica usual en las tiendas de electrodomésticos que presenten exhibiciones de dichas características, y cita la Resolución N° 11792-2-2008.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que en relación al reparo por gastos de terceros, aduce que la Administración desconoce la causalidad de los gastos incurridos en los uniformes que mandó a elaborar para las impulsadoras de ventas, por no establecerse en el contrato suscrito con el intermediario laboral que dicha obligación le era atribuible, cuando resulta evidente que si quería un uniforme específico, con su logo y marca, dicho gasto no sería asumido por la empresa que provee a las impulsadoras; y que la finalidad de los gastos por capacitación, recreativos, canastas, panetones y otros en los que incurrió en favor de dichas trabajadoras, es que aquellas se identifiquen con su marca y promocionen sus productos de la manera más idónea, aun cuando solo colaboren por periodos cortos de tiempo.

Que respecto al reparo por gastos de viaje, alega que corresponden a viajes de sus funcionarios, realizados con el propósito de promover las ventas de sus productos, y que requiere de un constante contacto con sus clientes/distribuidores, lo que solo puede materializarse mediante dichos viajes continuos a los puntos en los que se comercializan sus mercaderías, siendo que de la documentación que presentó se desprende indubitadamente la necesidad de realizar tales viajes.

Que respecto al reparo por gastos de ejercicios anteriores, sostiene que la arbitrariedad de la Administración es flagrante, pues adicionó a su renta neta del ejercicio 2009 importes que no dedujo en dicho ejercicio, sino en el ejercicio 2008, y que si bien los comprobantes se registran en el ejercicio 2009, simultáneamente se realiza un extorno, que determina un efecto neto de cero en la contabilidad del ejercicio fiscalizado; siendo que no se le solicitó acreditar el extorno de sus operaciones, pues en el Requerimiento N° únicamente se le pidió de manera general acreditar la causalidad de cientos de gastos, sin informarle que estos se repararían, así como tampoco el motivo; y además, como sustento de la mencionada acotación la Administración se limitó a citar el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que el reparo es improcedente y evidencia la premura e irresponsabilidad con que se formuló, para lo cual no se revisó adecuadamente la información que presentó; por lo tanto, solicita que se declare su nulidad, ya que su fundamento fue esgrimido en instancia de reclamación.

Que en cuanto al reparo por otros gastos no deducibles, señala que la Factura N° emitida por por una comisión de intermediación comercial ascendente a US\$ 5 514,29 (S/ 17 353,47) corresponde a la venta de proyectores a la los cuales facturó antes de su nacionalización a valor CIF, de acuerdo con la Factura N° y la Nota de Crédito N° y que la venta no estaba afecta al Impuesto General a las Ventas, por haberse realizado antes que los bienes ingresaran al territorio nacional, siendo que dicha universidad se encargó de su nacionalización.

Que manifiesta en cuanto a la compra de estuches para cámaras, que toda vez que tomó conocimiento de la observación al finalizar la fiscalización, esto es, con el Resultado del Requerimiento N° y no se le solicitaron pruebas al respecto, recién en la etapa de reclamación tuvo la oportunidad de formular sus descargos y presentar pruebas, en la que señaló que dichos estuches fueron adquiridos para la cámara Lumix DMCS-D-FS y se otorgaron como bonificación por la venta de cada cámara, motivo por el cual no ingresaron a su Kardex oficial; sin embargo, la Administración se negó a merituar tales pruebas. Agrega que en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, dicha observación fue levantada, por lo que solicita que se siga el mismo criterio.

Que respecto al reparo por bonificaciones por cumplimientos de metas y descuentos por productos de baja rotación, manifiesta respecto a las primeras que se remite a los argumentos expuestos en el punto 2.1 de su recurso de apelación, y en cuanto a los segundos: i) la Nota de Crédito N° fue emitida por un descuento especial por la lenta rotación de licuextractores, siendo que los pedidos de mercancías a su proveedor del exterior se realizan con varios meses de anticipación, por lo que debido a que tenía previsto el ingreso de un nuevo stock de dichos productos, el cual se efectuó el 19 de enero de 2009, y que en los últimos meses estos no habían tenido mayor rotación, de acuerdo con la documentación que presentó, tales como la solicitud de aprobación en la que se explican las razones de dicho descuento y el Kardex de junio de 2008 a enero de 2009, en el que se aprecia el bajo movimiento de ese producto, decidió otorgar el referido descuento; ii) La Nota de Crédito N° fue emitida por un descuento especial por la baja rotación de cámaras DMC-LZ10PL-S y DMC-LZ10PL9S, por lo que decidió rematar 37 y 213 unidades de dichos productos, respectivamente, y que a fin de acreditar ello presentó los mencionados documentos,





# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

siendo que los movimientos de entradas y salidas de tales productos que señala la Administración son mínimos; y iii) la Nota de Crédito N° \_\_\_\_\_ corresponde al descuento que otorgó por pizarras PBX LCD y que en el expediente obra el Kardex de dichos productos de agosto de 2008 a febrero de 2009, en el que aparece su movimiento y un resumen promedio de sus salidas.

Que en relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 sostiene que calculó los coeficientes considerando las ganancias por diferencias de cambio como parte de los ingresos netos anuales, lo que se encuentra de acuerdo a ley y la jurisprudencia de este Tribunal, pues el segundo párrafo del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a los ingresos netos mensuales, esto es, a la base imponible del pago a cuenta de dicho impuesto y no a los ingresos netos que deben considerarse en el denominador para calcular el coeficiente, y en las Resoluciones N° 06281-4-2004, 04879-1-2004 y 02760-5-2006 no se niega la condición de ingreso que pudieran tener las diferencias de cambio positivas; y que la inclusión de las diferencias de cambio en dicho denominador se desprende de la definición de impuesto calculado, ya que si el numerador considerara un impuesto calculado sobre una base imponible que incluye la diferencia de cambio y el denominador excluyera esta, tal coeficiente estaría distorsionado. Agrega que el PDT 664 Renta Anual 2009 no permitía excluir las diferencias de cambio del denominador del coeficiente, por lo que la Administración no puede observar los procedimientos que establecen los propios PDT. Agrega que de considerarse que incurrió en un error, fue inducido por el sistema del PDT, y que existe duplicidad de criterio por parte de la Administración entre sus programas telemáticos y lo que aquella sostiene, siendo que recién en el Informe N° \_\_\_\_\_ la Administración estableció el criterio según el cual deben excluirse del denominador las ganancias por diferencia de cambio, lo que genera dicha dualidad, pues tal criterio es incompatible con lo señalado por aquella en fiscalizaciones previas, por lo que no procede la aplicación de intereses y sanciones, siendo que, lo contrario, implicaría una vulneración al principio de seguridad jurídica.

Que mediante escrito ampliatorio, respecto a los reparos por descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios, vales de consumo y gastos por concepto de apoyo promocional, reitera sus argumentos e invoca la Resolución N° 02072-3-2022, emitida por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009; asimismo, en cuanto al reparo por vales de consumo, agrega que la Administración incurre en una contradicción al cuestionar la efectiva entrega de dicha vales y al mismo tiempo su causalidad, lo que acarrea la nulidad del referido reparo y cita la Resolución N° 02697-5-2017.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y en cuanto al reparo por descuentos otorgados a clientes (*one shot* y reconocimiento de *stock*), precisa que los descuentos *one shot* buscan reconocer un descuento que las tiendas distribuidoras hacen al consumidor final con ocasión de la pérdida de vigencia de un producto y los descuentos por reconocimiento de *stock* se otorgan a dichas tiendas con relación a los inventarios que se mantuvieron en *stock* por un tiempo prolongado, evidenciando la falta de rotación, y que de los medios probatorios que presentó se advierte que resultaba razonable, idóneo y causal que incentivara a través de descuentos la rotación de mercadería y la compra de los consumidores finales, siendo que en la resolución apelada la Administración añadió que los descuentos observados no responderían a las prácticas usuales del mercado y no habrían cumplido con el criterio de generalidad, sin embargo, tales cuestionamientos no fueron materia de observación por el área acotadora, por lo que se configura un cambio de fundamento que demuestra la arbitrariedad de la Administración. Agrega que en virtud de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica se le aplique el criterio expuesto en la Resolución N° 10648-4-2015, que fue confirmada por el Poder Judicial, y la Resolución N° 02072-3-2022, así como el propio pronunciamiento de la Administración en los Resultados de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ emitidos en el procedimiento de fiscalización que se le inició por el ejercicio 2011, en los cuales se aceptó plenamente los mencionados descuentos, pues resultaba razonable e idóneo que los otorgue a las tiendas distribuidoras para incentivar futuros pedidos de mercadería.

Que en lo referido al reparo por entrega de vales de consumo, adiciona que las tiendas distribuidoras cuentan con una amplia gama de productos con características y funciones similares en un mismo lugar, por lo cual era indispensable generar incentivos a los promotores para que los prioricen por sobre los de la competencia, siendo que si bien no existe un vínculo comercial directo con ellos ni con los consumidores finales, ambos son parte esencial de su negocio; que no existe prohibición legal o reglamentaria que le impida realizar desembolsos a favor de un tercero que no califica como trabajador dependiente a efectos



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

de fomentar su actividad generadora de renta; y que la Administración en el Resultado del Requerimiento N° emitido en el procedimiento de fiscalización que se le siguió por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, no cuestionó la entrega de vales de consumo; que en la Resolución N° 10648-4-2015, que fue confirmada por el Poder Judicial, el Tribunal levantó un reparo idéntico, y que en virtud de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica se le aplique el criterio expuesto en la Resolución N° 02072-3-2022.

Que respecto al reparo por gastos por concepto de apoyo promocional menciona que no corresponde que la Administración pretenda considerar que dichos gastos en realidad son descuentos, pues en ese caso habría emitido notas de crédito, tal como sucedió con los descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios; y que debe tenerse en cuenta que la propia Administración ha aceptado y validado este proceder en la Resolución de Intendencia N° que dio cumplimiento a la Resolución N° 10648-4-2015, en la cual se señaló que resulta razonable incurrir en los gastos de apoyo promocional y, por lo tanto, no corresponde a una liberalidad. Cita la Resolución N° 02072-3-2022.

Que sobre el reparo por gastos que califican como bienes del activo fijo aduce que el uso de vidrio y metal resulta irrelevante y no niega que los módulos tenían una vida útil limitada.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, reparó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad, gastos de adquisición de vales de consumo destinados a terceros por los que no acredita causalidad, gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional por los que no acredita causalidad, gastos que califican como bienes del activo fijo, gastos de terceros ajenos al giro del negocio que califican como actos de liberalidad, gastos de viaje por los que no acredita la necesidad y su vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora, gastos de ejercicios anteriores por los que no acreditó que hubieran devengado en el ejercicio fiscalizado, otros gastos no deducibles para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, notas de crédito emitidas por descuentos por los que no acredita causalidad, y depreciación correspondiente a los bienes del activo fijo considerados como gasto. Asimismo, menciona que se reparó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por notas de crédito emitidas a clientes distribuidores por reconocimiento de precios, bonificaciones y descuentos por pronto pago, y se modificaron los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta de los citados meses. Añade que, en base a los citados reparos, se determinó que la recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos y solicita que el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, se determine considerando el criterio establecido en la Resolución N° 11116-4-2015 e invoca las Resoluciones N° 00672-4-2018, 09867-4-2018 y 01016-9-2020.

Que de autos se aprecia que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 8461, 8462 y 8558), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, siendo que como resultado de dicho procedimiento, se emitieron la Resolución de Determinación N° por el aludido tributo y ejercicio, las Resoluciones de Determinación N° por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, y las Resoluciones de Multa N° por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. En ese sentido, la controversia de autos consiste en determinar si los mencionados valores se encuentran arreglados a ley; sin embargo, como cuestión previa se analizará la nulidad deducida por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

## 1. Nulidad

Que de acuerdo con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF<sup>2</sup>, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del mencionado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, señala que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, 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 numeral 1 del referido artículo 62 señala que la Administración entre las facultades discrecionales con las que cuenta, puede exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes; b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad; y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Añade este numeral que solo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles; y que también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Que el primer párrafo del artículo 75 del mencionado código, indica que una vez concluido el procedimiento de fiscalización, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante previamente a su emisión esta podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se le imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

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

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

Que el artículo 2 del citado reglamento señala que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas; que en el caso del requerimiento, el artículo 4 dispone que mediante este se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, y también para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; por su parte, el artículo 6 menciona que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o

<sup>2</sup> En adelante, Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, pudiendo utilizarse también para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que en las Resoluciones N° 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 13845-3-2009, este Tribunal ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no solo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que esta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de esta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que este Tribunal en la Resolución N° 06263-2-2005 ha establecido que los reparos al gasto o costo se efectuarán respecto de lo consignado en la declaración anual del Impuesto a la Renta. Asimismo, en las Resoluciones N° 08561-3-2014 y 07961-1-2015, entre otras, ha indicado que los Libros Diario y Mayor son los que permiten conocer si una determinada operación fue reconocida como gasto o costo, activo, pasivo o patrimonio y, en este sentido, si tuvo incidencia en la determinación de la renta neta imponible.

Que estando a que para efectos de la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, se deduce de los ingresos por venta de bienes, el costo computable y los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, tomando como base el principio del devengado, de conformidad con los artículos 20, 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta razonable, atendiendo a la forma de determinación de dicho impuesto, que la Administración solicite el sustento de las operaciones contabilizadas como gastos y costo de ventas que afectaron la utilidad contable y por ende la renta imponible.

Que al respecto, en cuanto a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° se tiene que el referido valor se sustenta en los Requerimientos N° y sus resultados (folio 9736).

Que de autos se advierte que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 8442), la Administración comunicó a la recurrente que, de acuerdo con la información de sus libros y registros contables, registró cargos a las cuentas de gastos detalladas en el Anexo N° 02 del mencionado requerimiento (folios 8439 y 8440), por lo que le solicitó que explicara por escrito, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente, tales como informes, análisis, libros y registros contables, vouchers de caja, asientos contables, comprobantes de pago, contratos, órdenes de compra y cualquier otro documento sustentatorio, la naturaleza de los referidos gastos y su relación de causalidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora; siendo que en el resultado de dicho requerimiento, se dejó constancia de la documentación proporcionada, y luego de exponer el resultado de su evaluación, con expresa mención a la base legal que consideró aplicable, concluyó que la recurrente sustentó parcialmente las operaciones solicitadas (folios 8282 a 8436).

Que por otro lado, a través del punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 8112), la Administración comunicó a la recurrente que en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, consideró, entre otros, deducciones por S/ 4 356 639,00, que correspondían a la adición y deducción del saldo de diversas cuentas, por los importes de S/ 25 451 479,00 y S/ 29 808 118,00, respectivamente, siendo que este último importe se componía, entre otros, por una provisión de publicidad por el importe de S/ 11 629 775,00, por lo que le solicitó que acreditara contable y documentariamente la deducción consignada en la mencionada declaración correspondiente a los saldos de las Cuentas 48612 y 48613, por el importe de S/ 11 629 775,00.

Que asimismo, mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8111 y 8112), la Administración comunicó a la recurrente que, de acuerdo a la información proporcionada en el





# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Registro de Ventas, verificó la emisión de notas de crédito a sus clientes, detalladas en el Anexo N° 02 de dicho requerimiento (folio 8110), por lo que le solicitó que explicara por escrito y sustentara documentariamente la naturaleza de la operación y los motivos que generaron su emisión; y que tratándose de devolución de mercaderías debía acreditar contable y documentariamente el reingreso de estas al almacén y posterior destino de dichos bienes; y, además, le solicitó los documentos en los que se detallaran las políticas de venta aplicables en el ejercicio fiscalizado.

Que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada, y luego de exponer el resultado de su evaluación, con expresa mención a la base legal que consideró aplicable, concluyó que la recurrente sustentó parcialmente las operaciones solicitadas (folios 8094 a 8109).

Que de lo expuesto se aprecia que atendiendo a la naturaleza del tributo, la forma del registro de las operaciones y lo declarado por la propia recurrente, la Administración mediante los Requerimientos N° solicitó el sustento respectivo, detallando los registros contables y el tratamiento contable, así como el tratamiento tributario que le otorgó la recurrente a sus operaciones, siendo que, para tal efecto, otorgó a la recurrente los plazos establecidos en dichos requerimientos, que fueron prorrogados en reiteradas oportunidades a solicitud de esta por plazos mayores a los previstos en el numeral 1 del artículo 62 del Código Tributario (folios 8046 a 8059 y 8116 a 8126). Asimismo, se advierte que a través de los resultados de dichos requerimientos se dejó constancia de la evaluación realizada a los descargos y la documentación presentada, así como de las observaciones formuladas, y en las resoluciones de determinación, materia de grado, se procedió a determinar los reparos derivados del procedimiento de fiscalización, lo que resulta conforme con lo establecido en los artículos 75 y 76 del Código Tributario.

Que resulta pertinente precisar que no existe obligación alguna de efectuar, en el curso de un procedimiento de fiscalización, requerimientos específicos de documentación, dado que la Administración no tiene forma de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios cuentan los contribuyentes cuando pretenden acreditar sus operaciones, por lo que los requerimientos genéricos no violan disposición o norma alguna, encontrándose la recurrente, por tanto, en la obligación de exhibir y/o presentar todo aquello que, según su posición, acredita lo que le ha sido requerido<sup>3</sup>.

Que asimismo, en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que solicitó a la Administración que curse un requerimiento pidiéndole sustentar las observaciones formuladas, o en todo caso, en virtud del artículo 75 del Código Tributario, el requerimiento con sus conclusiones; cabe señalar que de acuerdo con lo antes expuesto, la Administración requirió a la recurrente expresamente que sustentara las operaciones que fueron materia de observación, por lo que aquella no se encontraba obligada a emitir un requerimiento adicional sobre el particular; asimismo, no existe norma alguna que obligue a la Administración a comunicar a los contribuyentes las conclusiones de la fiscalización en base a lo dispuesto en el referido artículo 75, siendo que lo previsto en este artículo resulta facultativo para ella y no una obligación<sup>4</sup>.

Que además debe tenerse en cuenta que al haber dado respuesta a los requerimientos de la Administración formulados durante la fiscalización y haber interpuesto los respectivos recursos de reclamación y de apelación, la recurrente ejerció su derecho de defensa, no advirtiéndose vulneración alguna a dicho derecho, ni a su derecho al debido procedimiento; por lo expuesto, se desestima la nulidad alegada por la recurrente.

Que cabe señalar que, lo expuesto anteriormente, se encuentra acorde con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00175-2-2004, en el extremo invocado por la recurrente, referido a que el derecho a exponer sus argumentos consiste en posibilitarla a exponer los fundamentos de su pretensión y defensa antes de la emisión de los actos que afectan sus intereses y derechos, a interponer recursos y a ser patrocinada.

<sup>3</sup> En ese sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 09352-9-2021.

<sup>4</sup> Criterio similar ha sido expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 00508-1-2018 y 07583-4-2019, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

## 2. Resolución de Determinación N°

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, apreciándose de su Anexo N° 2.1 (folio 9736), que la Administración efectuó los siguientes reparos: i) notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad, ii) gastos de adquisición de vales de consumo destinados a terceros por los que no acredita causalidad, iii) gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional por los que no acredita causalidad, iv) gastos que califican como bienes del activo fijo, v) gastos de terceros ajenos al giro del negocio que califican como actos de liberalidad, vi) gastos de viaje por los que no acredita la necesidad y su vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora, vii) gastos de ejercicios anteriores por los que no ha acreditado que hubieran devengado en el ejercicio fiscalizado, viii) otros gastos no deducibles para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, ix) notas de crédito emitidas por descuentos por los que no acredita causalidad, y x) deducción de la depreciación correspondiente a los bienes del activo fijo considerados como gasto.

Que cabe indicar que conforme se advierte del documento denominado "Resumen Estadístico de Fiscalización" (folio 8602), la recurrente tiene como actividad económica la importación y venta de artefactos electrodomésticos y fabricación de pilas.

### 2.1 Notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9726 a 9734 y 9736), se aprecia que la Administración reparó el registro de las notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de bonificación por convenio de compras, pronto pago, *one shot* y reconocimiento de precios, que afectaron los resultados del ejercicio por S/ 8 757 574,00<sup>5</sup>, consignando como base legal, los artículos 20, 37, el inciso d) del artículo 44 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8441 y 8442), la Administración comunicó a la recurrente que, de acuerdo con la información de sus libros y registros contables, registró cargos a las cuentas de gastos detalladas en el Anexo N° 02 del mencionado requerimiento (folios 8439 y 8440), por lo que le solicitó que explicara por escrito y sustentara documentariamente la naturaleza de dichos gastos y su relación de causalidad con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora; precisando, entre otros, que los comprobantes de pago y cualquier otra documentación deberían ser identificados con los importes cargados en la cuenta de gastos, que exhibiera el documento que acredite el pago, que en el caso de provisiones que hubieran sido extornadas o anuladas, debía acreditar los ajustes mediante los asientos respectivos, donde se visualice el extorno del asiento o su reclasificación, y en el caso de la anulación del registro contable de un comprobante de pago, debía identificar expresamente el registro de la provisión, y tratándose de gastos de ejercicios anteriores debía acreditarse la provisión y el pago del mismo, conforme el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 9 de febrero de 2012 (folios 8161 a 8163), en el que señaló que las operaciones detalladas en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° se trataban de provisiones contables por estimaciones de gastos de promociones y publicidad que fueron reversadas posteriormente y que tuvieron incidencia tributaria, explicando el procedimiento que aplicó para la contabilización de dichas operaciones, concluyendo que dedujo como

<sup>5</sup> Cabe indicar que, si bien el importe del mencionado reparo ascendió a S/ 8 996 510,00, mediante la resolución apelada, la Administración levantó dicho reparo en el extremo de las notas de crédito emitidas por concepto de bonificaciones por pilas, por el importe total de S/ 238 936,00, por lo que el importe impugnado en esta instancia asciende a S/ 8 757 574,00 (folios 9851 y 9879/vuelta).



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

gasto únicamente los efectivamente realizados, los cuales se encontraban sustentados en los comprobantes de pago y la documentación pertinente.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8433 a 8436), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que de la revisión de los gastos incurridos, registrados y extornados en las subdivisionarias de las cuentas 936 y 937, y que acreditan los importes de las provisiones genéricas (cuyo saldo se encuentra contenido en las subdivisionarias de la cuenta 637) y el importe de la deducción consignada en la declaración del Impuesto a la Renta, la recurrente exhibió la documentación correspondiente (reporte de los asientos contables, comprobantes de pago emitidos por los proveedores, recortes de publicidad, emails, notas de crédito emitidas a los clientes, documentación comercial), y que de su revisión se efectuaron observaciones que se detallaban en los anexos adjuntos al citado resultado de requerimiento.

Que en el numeral 1.1 del Anexo N° 01 del referido resultado (folios 8426 a 8433), la Administración señaló que la recurrente registró, entre otros, con cargo a las Cuentas 93611: "PR:BO: Convenios", 93612: "PR:BO: Pago Puntual", 93631: "PR:AV: Campañas" y 93640: "PR:AP:DIST: Precios ESP", notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por concepto de "Bonificación por convenio de compras", "Pronto pago", "One shot" y "Reconocimiento de precios", respectivamente. Al respecto, indicó lo siguiente:

- Bonificación por convenio de compras: La recurrente emitió notas de crédito por bonificaciones que fueron fijadas en función a las compras de sus clientes, siendo que aceptaba los cargos a gastos por dichas bonificaciones por cumplimiento de cuotas de compras, con excepción de aquellos casos en los que no se acreditó el cumplimiento de las cuotas de compras establecidas como condición para la entrega de las bonificaciones; pues en algunos casos, las bonificaciones se otorgaron sin que el cliente hubiera cumplido con la cuota de compras establecida, por lo que no existía obligatoriedad de la recurrente de otorgar dichas bonificaciones y, en consecuencia, estas calificaban como actos de liberalidad que se encontraban prohibidos en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; en otros casos, las bonificaciones fueron otorgadas aun cuando los clientes no cumplieron con realizar las compras por los importes establecidos por la recurrente; y en otros casos, tales bonificaciones no correspondían al ejercicio fiscalizado, ya que algunas notas de crédito correspondían a bonificaciones respecto de ventas realizadas en octubre a diciembre de 2008, por lo tanto, el gasto devengó en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado; y, además, fue posible para la recurrente conocer dicho gasto en el ejercicio 2008. En ese sentido, no aceptaba los gastos registrados en la Cuenta 93611: PR:BO: Convenios, detallados en los Anexos N° 3 y 4.1 a 4.12 del mencionado resultado (folios 8167 a 8405).
- Descuentos por pronto pago: La documentación que presentó la recurrente (reportes y otros) no acreditaba que las facturas que originaban las notas de crédito emitidas por dichos descuentos fueron canceladas por los clientes antes de la fecha de vencimiento, por lo que al no haber aquella acreditado la relación de causalidad de los gastos registrados por tales descuentos, no aceptaba dichos gastos, detallados en los Anexos N° 4.1 a 4.12 del mencionado resultado (folios 8167 a 8281).
- Descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios: La emisión de notas de crédito a sus clientes distribuidores se debió a dichos conceptos que fueron otorgados por mercadería facturada con anterioridad y cuando la referida mercadería había sido entregada a aquellos, es decir, previamente a la emisión de las notas de crédito ya se había perfeccionado en su totalidad la venta por la que se transfirió la propiedad de los bienes, por lo que a la fecha de emisión de las notas de crédito, la mercadería transferida a los clientes ya no era de propiedad de la recurrente, por lo tanto, cualquier cambio en la condición de los productos o del mercado, no debía afectar los resultados económicos de aquella; y, en ese sentido, los cargos realizados a las Cuentas 93631: "PR:AV: Campañas" y 93640: "PR:AP:DIST: Precio ESP" calificaban como actos de liberalidad, pues no provenían de una obligación contractual adquirida por la recurrente con sus clientes, sino de una decisión voluntaria y unilateral, siendo que la recurrente no contaba con contratos de comercialización con sus clientes, en los que se establecieran dichos descuentos o reconocimiento de precios.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Las notas de crédito no eran los documentos previstos normativamente para sustentar gastos para efectos tributarios; y, además, debían ser emitidas de conformidad con lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago para modificar los importes de comprobantes otorgados con anterioridad, conteniendo los mismos requisitos y características que los comprobantes de pago en relación con los que se emitieron para que haya una identificación específica respecto de los bienes que trata y en el monto en que se ajustan, lo cual, a su vez, permitiría establecer el vínculo de la transacción celebrada, lo que no sucedía con las notas de crédito materia de observación, en vista que disminuir precios del stock de los clientes no calificaba como un supuesto de descuento, bonificación o devolución.

Los descuentos correspondían a una deducción practicada habitualmente sobre el precio corriente de ventas, debido a consideraciones tales como el volumen de venta, pronto pago o calidad del cliente, aplicable generalmente en forma de porcentajes sobre el precio de venta; sin embargo, según verificaba de las notas de crédito emitidas, la recurrente otorgó "descuentos" fijando los montos en función al *stock* (inventario) de sus clientes/distribuidores, considerando para tal efecto la diferencia entre el valor de venta consignado en facturas anteriores y el valor de venta actual de los productos comercializados, aunque sin demostrar los criterios utilizados, así como tampoco los porcentajes empleados en cada caso.

Aun si se aceptara que la motivación para la rebaja de la mercadería tuvo como trasfondo el que sus clientes vendieran con mayor velocidad los productos que comercializaba, ya que por los avances tecnológicos en la línea de electrodomésticos derivaban en una rápida obsolescencia, no podía aceptarse, bajo esa lógica, que la recurrente disminuyera su base imponible del Impuesto a la Renta, debido a que la pérdida de valor debió ser asumida por los propietarios de los bienes que eran los clientes/distribuidores; siendo que tampoco presentó sustento alguno que acreditara en qué medida las notas de crédito emitidas y contabilizadas en las cuentas de gastos por "reconocimiento de precios" y "*one shot*", se vincularon con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora.

La responsabilidad de la recurrente respecto de los bienes consignados en las notas de crédito finalizó en el momento que estos fueron transferidos, por lo que la deducción efectuada por la recurrente no cumplía con el principio de causalidad y constituía un acto de liberalidad no deducible, de acuerdo con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta. En ese sentido, procedió a observar los gastos contabilizados por notas de crédito emitidas por concepto de "reconocimiento de precios" y "*one shot*", detalladas en los mencionados Anexos Nº 4.1 a 4.12.

Que al respecto, conforme con lo dispuesto por el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF<sup>6</sup>, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. 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. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá 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, según corresponda.

Que por su parte, los numerales 1.1 a 1.4 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, establecen, entre otros, 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 relación a los cuales se emitan; solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; en el caso de descuentos o bonificaciones, sólo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

<sup>6</sup> En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.





# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

Que en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012 este Tribunal ha señalado que la emisión de notas de crédito y la consiguiente anulación total o parcial del comprobante de pago previamente emitido, opera por descuentos o bonificaciones obtenidos posteriores a su emisión, por devolución de bienes o de la retribución del servicio no realizado, por haberse consignado en exceso el impuesto bruto, o por haberse omitido consignar separadamente este último en el comprobante, supuestos estos últimos que dan contenido a la opción "otros" a que se refiere el numeral 1.1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que este Tribunal ha establecido, en la Resolución N° 09688-1-2004, que un descuento constituye una rebaja o disminución sobre el precio habitual de venta que una empresa concede a sus clientes y constituye una forma de incentivar, en el largo o en el corto plazo, la compra de sus productos y la fidelidad de sus clientes, sacrificando precios y ganancias, independientemente de la forma en que se realice; y en las Resoluciones N° 00373-3-99, 00058-3-2012 y 04970-1-2016, entre otras, se ha señalado que los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, según los cuales los descuentos son prácticas usuales en el mercado que responden a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros y se otorgan con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones.

Que de otro lado, se ha señalado en la Resolución N° 12457-2-2007, que en el tema de los descuentos, no existe una prescripción específica respecto del tipo de clientes a los que se les pueden otorgar descuentos, por el contrario, los contribuyentes pueden conceder descuentos a todo tipo de clientes, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos de manera predeterminada en las políticas de venta de cada empresa.

## **Bonificación por convenio de compras**

Que de lo actuado durante el procedimiento de fiscalización se aprecia que el reparo a las notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de "bonificación por convenio de compras" se basa principalmente en el hecho que la recurrente no acreditó que los clientes beneficiarios de las citadas bonificaciones hubieran cumplido con las metas establecidas en los convenios suscritos con estos, lo cual, además, es reconocido por la recurrente en sus respectivos recursos de reclamación y apelación; siendo que, en algunos casos, la Administración cuestionó que las aludidas bonificaciones correspondían a ventas realizadas en el ejercicio anterior, por lo que devengaron en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado.

## Bonificaciones sin que los clientes cumplieran con las metas establecidas

Que la Administración observó las notas de crédito por bonificaciones que fueron fijadas en función a las compras de sus clientes, de aquellos casos en los que no se acreditó el cumplimiento de las cuotas de compras establecidas como condición para la entrega de las bonificaciones.

Que según lo alegado por la recurrente, existieron circunstancias particulares que motivaron que a pesar de que las empresas (clientes) no cumplieron con la meta establecida en el convenio, de igual forma se procediera a otorgarles la bonificación acordada, como el propósito de fidelizar la relación comercial con y la estrecha relación comercial que mantenía con desde hace muchos años, así como incentivar las ventas de estas.

Que al respecto, obran en autos: i) el "Convenio de compras año 2008 (Abril 2008 a Marzo 2009)" (folio 3264) y ii) el "Convenio de compras I Semestre 2009 (Abril a Setiembre)" (folio 3239), celebrados entre la recurrente y para el otorgamiento de bonificaciones, en los cuales se establecieron los porcentajes de bonificaciones que correspondían para las metas semestrales; así como iii) el "Convenio Campañas día de la madre 2009" (folio 3244) y iv) el "Convenio Campañas día del padre y fiestas patrias 2009" (folio 3243), celebrados entre la recurrente e Importaciones en los cuales ambas partes fijaron los porcentajes de bonificaciones que correspondían para las metas bimestrales de abril y mayo, y junio y julio de 2009, respectivamente.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que adicionalmente, se observa que la recurrente presentó como sustento de las notas de crédito observadas, los documentos "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)

por la liquidación de la bonificación correspondiente a los periodos octubre de 2008 a marzo de 2009 y abril a setiembre de 2009; "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)", por la liquidación de la bonificación otorgada a "Solicitud de Aprobación"; "Memorándum Interno"; "Detalle de información para la facturación"; correos internos, asientos contables y cheques (folios 3234 a 3269); de los cuales se verifica que aquella autorizó el otorgamiento de bonos ascendentes a determinados porcentajes, aun cuando los citados clientes no llegaron a cumplir con las metas establecidas en los aludidos convenios, por los indicados periodos.

Que teniendo en cuenta lo expuesto precedentemente, contrariamente a lo alegado por la recurrente, de la revisión de las comunicaciones internas sostenidas entre su personal para la aprobación de los referidos bonos y la consecuente emisión de las notas de crédito observadas, esto es, de los documentos "Solicitud de Aprobación", "Memorándum Interno" y correos internos, no se advierte que el mencionado personal hubiera dejado constancia de los motivos específicos o los casos concretos por los cuales se otorgaron las bonificaciones, pese a que no se cumplieron las metas establecidas en los citados convenios, ni tampoco que ello obedeciera a alguna política u objetivo de fidelización o afianzamiento de relaciones comerciales con sus clientes para incentivar sus ventas, siendo que dichos alegatos no han sido acreditados en autos.

Que en tal sentido, estando a los criterios jurisprudenciales antes citados, si bien la recurrente se encuentra en la facultad de conceder descuentos a todo tipo de clientes, estos no pueden otorgarse de manera arbitraria, sino que deben responder a circunstancias objetivas previamente establecidas que justifiquen su otorgamiento, en cumplimiento de los requisitos legales establecidos, lo cual en el presente caso, conforme a la revisión de los actuados, no ha sido acreditado por la recurrente.

Que por las consideraciones antes expuestas, al no haber sustentado la recurrente el motivo de la emisión de las notas de crédito de acuerdo con los requisitos legales establecidos, sino por el contrario, reconocer que se otorgaron las bonificaciones por compras en contraposición a las condiciones establecidas por ella misma en los acuerdos suscritos con el reparo establecido por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley<sup>7</sup>.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que al no reconocer las bonificaciones otorgadas por convenios de compra, la Administración estaría emitiendo un juicio de valor sobre las decisiones comerciales que adoptó para el desarrollo de sus actividades generadoras de renta, como si tuviera competencia para decidir el tratamiento que debe concederle a sus clientes, lo cual no corresponde; es preciso señalar que la Administración no pretende cuestionar las decisiones empresariales de la recurrente, sino que en virtud de su facultad de fiscalización, le requirió sustentar documentariamente el origen y el motivo de las emisiones de las notas de crédito observadas, las cuales debían encontrarse respaldadas con la documentación pertinente, lo que en el presente caso no ha sucedido.

Que en cuanto a que la decisión de otorgarle la bonificación en un caso tuvo como propósito fidelizarla como su cliente y en otro se encuentra justificada, debido a que es una de sus principales clientes, con quien mantiene una relación comercial de muchos años; resulta pertinente indicar que el reparo no se sustenta en un cuestionamiento a su facultad de realizar tales prácticas comerciales, sino en el hecho que no sustentó con la documentación debida dichas afirmaciones, tal como se ha señalado precedentemente, por tanto, lo alegado en sentido contrario carece de fundamento.

## Bonificaciones por ventas realizadas en el ejercicio anterior

Que del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9731 y 9732), se aprecia que la Administración reparó notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de

<sup>7</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02072-3-2022, emitida respecto de la recurrente, por el mismo reparo efectuado por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009.



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

"bonificación por convenio de compras", toda vez que las aludidas bonificaciones correspondían a ventas realizadas en el ejercicio anterior, por lo que devengaron en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado.

Que en este sentido, la materia controvertida en este extremo del reparo se centra en determinar si las notas de crédito, emitidas por concepto de bonificaciones por convenio de compras, en aplicación del principio del devengado, debieron formar parte de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, como sostiene la recurrente, o del ejercicio 2008, como sostiene la Administración Tributaria.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, 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 dé 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>8</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 N° 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.

<sup>8</sup> Al respecto, véase: Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que de los Anexos N° 4.1 a 4.12 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8167 a 8281), se aprecia que la Administración reparó notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de "bonificación por convenio de compras", toda vez que las aludidas bonificaciones correspondían a ventas realizadas en el ejercicio anterior, por lo que devengaron en dicho ejercicio y no en el ejercicio fiscalizado, de acuerdo con el siguiente detalle<sup>9</sup>:

Fecha	Cliente	Descripción
19/01/2009		Bonificación 3%
19/01/2009		Bonificación 1,5%
04/02/2009		Bonificación 4%
04/02/2009		Bonificación 4%

Que al respecto, obran en autos: i) el "Convenio Comercial Octubre – Diciembre 2008", celebrado entre la recurrente y (folio 3304), en el que se aprecia la bonificación acordada por la meta para el periodo octubre – diciembre de 2008; ii) el "Convenio Octubre – Diciembre – 2,008", celebrado entre la recurrente y (folio 3297), en el cual se observa la bonificación pactada por una meta trimestral; y iii) el "Convenio Enero – Octubre – Diciembre 2,008", celebrado entre la recurrente y (folio 3285), en el que se observa la bonificación establecida por una meta trimestral (octubre, noviembre y diciembre de 2008).

Que adicionalmente, se observa que la recurrente presentó como sustento de las notas de crédito observadas, los documentos "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)

de 19 de enero de 2009, por la liquidación de la bonificación correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2008, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dicho periodo; "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)" de 19 de enero de 2009, por la liquidación de la bonificación otorgada a correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2008 y exceso de setiembre de 2008, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dicho periodo; y "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)" de 4 de febrero de 2009, por la liquidación de la bonificación otorgada a correspondiente al periodo octubre a diciembre de 2008, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dichos periodos; "Consolidado Invoice", "Solicitud de Aprobación", Memorándums, "Detalle de información para la facturación" y correos internos (folios 3278 a 3310).

Que de la mencionada documentación se verifica que la recurrente autorizó el otorgamiento de bonos a sus clientes por metas alcanzadas por estos en el periodo octubre a diciembre de 2008, advirtiéndose de autos, y tal como dejó constancia la Administración en la resolución apelada (folio 9889/vuelta), que en algunos casos las solicitudes de aprobación son del mes de diciembre de 2008.

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 en consecuencia, las bonificaciones otorgadas por la recurrente debieron reconocerse cuando sus clientes generaron el derecho a recibirlas, esto es, al cierre del cuarto trimestre del ejercicio 2008. Asimismo, debe tenerse en consideración que sí era posible que la recurrente pudiera conocer el importe de las

<sup>9</sup> Si bien en la resolución apelada, en el literal C.2. del punto 3.2.1. la Administración también hace referencia al reparo por la nota de crédito emitida a (folio 9889), no obstante, el análisis de dicho reparo, lo efectúa en el literal C del punto 3.2.9 referido a notas de crédito por bonificación, gasto de ejercicio anterior (folio 9852/vuelta), por lo que el análisis del reparo en la presente instancia se efectuara más adelante (punto 2.9).





# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

bonificaciones al cierre de dicho ejercicio, momento en que surgió la obligación de otorgarlas 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 2008, no apreciándose que la obligación por parte de la recurrente de otorgar las bonificaciones estaba sujeta a una condición que pudiera hacerla inexistente al momento de alcanzarse la meta (volumen de compra) establecida, y, además, la cuantificación de la bonificación podía determinarse con precisión al finalizar dicho trimestre.

Que por lo expuesto, al tratarse de ventas (ingresos) efectuadas por la recurrente en el último trimestre del ejercicio 2008, y dado que las bonificaciones están relacionadas con el cumplimiento de metas (volumen de compras de sus clientes) de dicho trimestre, correspondía que los ajustes (bonificaciones) por dichas ventas, afectaran los resultados del ejercicio 2008, por haberse devengado en este ejercicio y no en el ejercicio 2009. En ese sentido, se tiene que el reparo efectuado por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que recién en el ejercicio 2009 pudo verificar si sus clientes cumplieron o no con las metas de ventas del periodo octubre a diciembre de 2008, y que correspondía el procedimiento de revisión interna y autorización para la emisión de la nota de crédito, por lo que al cierre del ejercicio 2008 no tenía certeza de si la bonificación se otorgaría y tampoco de su importe; cabe señalar que a partir de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización no se advierte que el otorgamiento de la bonificación (o su cálculo) haya estado sujeto a la aprobación previa del cliente, o sujeto a un hecho o evento posterior que torne inexistente el beneficio, pues de acuerdo con los convenios suscritos con la recurrente y los referidos clientes, para otorgar las bonificaciones, estos únicamente debían alcanzar determinado volumen de compras en el periodo de octubre a diciembre de 2008, siendo que el porcentaje de la bonificación, así como el referido volumen habían sido establecidos previamente por las partes; debiendo señalarse que si bien la verificación del cumplimiento de las ventas efectuadas a los mencionados clientes, en las que se liquidaban las bonificaciones, se daba al término del último trimestre del 2008, los hechos que daban derecho a las bonificaciones 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<sup>10</sup>, lo que se encuentra acorde con las Resoluciones Nº 09518-2-2004 y 00680-1-2005 invocadas por la recurrente respecto al concepto del devengado.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que conoció el importe de las bonificaciones en el ejercicio 2009, por lo que su deducción en este último ejercicio se ampara en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado; cabe señalar que como se ha indicado, si era posible que la recurrente conozca el importe de las bonificaciones en el ejercicio 2008, por lo que lo alegado en este extremo carece de sustento.

Que las Resoluciones Nº 00591-4-2008, 07719-4-2005 y 02859-3-2005, invocadas por la recurrente, tratan sobre casos en los que resultaba aplicable el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 945<sup>11</sup>; sin embargo, en el presente caso resulta aplicable dicho artículo después de tal modificación<sup>12</sup>, por lo que las citadas resoluciones no resultan aplicables.

<sup>10</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 03641-9-2020.

<sup>11</sup> Según el cual, para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

<sup>12</sup> Cuyo texto 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.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

## **Descuentos por pronto pago**

Que del punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9730 y 9731) y de los anexos al Resultado del Requerimiento N° (folios 8198 y 8232), se aprecia que la Administración reparó notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de descuentos por pronto pago, toda vez que no acreditó que las facturas que las originaron hubieran sido canceladas por sus clientes antes de la fecha de vencimiento.

Que en los Anexos N° 4.8 y 4.12 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8198 y 8232), el auditor dejó constancia de la documentación presentada, concluyendo que la recurrente no acreditó documentariamente el pago anticipado, y en algunos casos las facturas tenían una fecha de vencimiento anterior a su cobro, detallando en el Anexo 1 del citado requerimiento, a modo de ejemplo, un cuadro donde muestra, el número de la factura de venta, el cliente, la fecha de emisión, la fecha de vencimiento y la fecha de cobranza (folio 8431), del cual se evidencia que la fecha de vencimiento consignada en las facturas es anterior a su pago.

Que la recurrente sostiene que, de acuerdo con las condiciones comerciales establecidas con sus clientes, los descuentos por pronto pago se otorgan siempre que aquellos cumplan con cancelar las respectivas facturas a los 30 días de su recepción, y que dichos descuentos, materia de observación, corresponden a facturas canceladas en el referido plazo.

Que al respecto, la recurrente presentó en la instancia de reclamación un reporte denominado "Operaciones de pronto pago con" en el que se consignó lo siguiente: número de factura, fecha de emisión, fecha de vencimiento, número de la nota de crédito asociada a dichas facturas, fecha de pago (31 de agosto de 2009) (folios 9342 y 9343), y copias de las facturas y notas de crédito consignadas en el referido documento (folios 9158 a 9341), respecto de lo cual, según dejó constancia la Administración en la resolución apelada (folio 9884) corresponde a documentación ya exhibida en etapa de fiscalización que no desvirtúa lo verificado en la aludida etapa.

Que en efecto, del análisis conjunto de la documentación que obra en autos (folios 6572 a 6700 y 9158 a 9341), se tiene que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios adicionales que desvirtúen fehacientemente la observación de la Administración referida a que las facturas que originaron las notas de crédito emitidas por descuentos por pronto pago, en efecto, fueron canceladas antes de la fecha de vencimiento de tales facturas; asimismo, la recurrente tampoco cumplió con presentar documentación que sustentara su dicho en el sentido que, de acuerdo con las condiciones comerciales establecidas con sus clientes, los descuentos por pronto pago se otorgan siempre que aquellos cumplan con cancelar las respectivas facturas a los 30 días de su recepción, y que dichos descuentos, materia de observación, corresponden a facturas canceladas en el referido plazo; por lo que procede mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que con la misma documentación antes glosada, la observación fue dejada sin efecto en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009; cabe señalar que ello no se verifica de autos, por lo que lo alegado carece de sustento.

## **Descuentos por one shot y reconocimiento de precios**

Que de lo actuado se verifica que la Administración cuestionó que la recurrente utilizara notas de crédito por descuentos por "reconocimiento de precios" y "one shot", sustentándose en lo siguiente:

- No correspondía que se emitieran notas de crédito por dichos descuentos por productos facturados y transferidos a sus clientes con anterioridad, toda vez que al no constituir mercadería de su propiedad, los cambios en las condiciones de los productos o del mercado no debían afectar los resultados económicos de aquella.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

- La decisión de otorgar los descuentos no provino de una obligación contractual adquirida, sino de una decisión voluntaria unilateral, pues la recurrente no contaba con contratos de comercialización en los que se haya establecido dichos descuentos o reconocimiento de precios.
- Las notas de crédito observadas no permitían establecer el vínculo con la transacción celebrada, en vista que disminuir precios del *stock* de los clientes no calificaba como un supuesto de descuento, bonificación o devolución.
- Con las notas de crédito observadas, la recurrente otorgó descuentos fijando los montos en función al *stock* (inventario) de sus clientes/distribuidores, considerando para tal efecto la diferencia entre el valor de venta consignado en facturas anteriores y el valor de venta actual de los productos comercializados, aunque sin demostrar los criterios utilizados, así como tampoco los porcentajes empleados en cada caso.
- Aun si se aceptara que la motivación para la rebaja de la mercadería tuvo como trasfondo el que sus clientes vendieran con mayor velocidad los productos que comercializa, ya que por los avances tecnológicos en la línea de electrodomésticos derivan en una rápida obsolescencia; la pérdida de valor debió ser asumida por los propietarios de los bienes, que eran los clientes/distribuidores.
- No se presentó sustento alguno que acreditara en qué medida las notas de crédito emitidas y contabilizadas en las cuentas de gastos por "Reconocimiento de precios" y "One shot", se vincularon con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora, pues la responsabilidad de la recurrente respecto de los bienes consignados en sus notas de crédito finalizó en el momento que estos fueron transferidos.

Que por lo expuesto, concluyó que los cargos observados calificaban como actos de liberalidad no deducibles, según lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y modificó la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que tales fundamentos fueron replicados en el punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9726 a 9734), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que sin embargo, de la revisión de la resolución apelada (folios 9880 y 9882/vuelta), se advierte que en instancia de reclamación la Administración adicionó como fundamentos del reparo lo siguiente: i) no hay evidencia que el descuento "one shot" haya estado referido únicamente a ventas de productos de la recurrente o que efectivamente se hayan otorgado tales descuentos y, ii) la recurrente no acreditó que los descuentos por "Reconocimiento de precios" y "One shot" fueron otorgados de manera general y en iguales circunstancias a todos sus clientes.

Que sobre el particular, de acuerdo con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que cabe señalar que si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a adicionar un nuevo fundamento en instancia de reclamación.

Que en tal sentido, la Administración al adicionar nuevos fundamentos del reparo en instancia de reclamación, esto es, que no hay evidencia que el descuento "one shot" haya estado referido únicamente a ventas de productos de la recurrente o que efectivamente se hayan otorgado tales descuentos y que la recurrente no acreditó que los descuentos por "reconocimiento de precios" y "one shot" fueron otorgados de manera general y en iguales circunstancias a todos sus clientes, ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido en este extremo; por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en dicho extremo.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que estando a lo antes expuesto, corresponde analizar el reparo tal y como fue establecido por la Administración en el procedimiento de fiscalización, cuyo resultado está contenido en la Resolución de Determinación N°

Que ahora bien, en cuanto a los fundamentos del reparo formulado en fiscalización, referidos a que no correspondía otorgar descuentos por bienes que ya no eran de su propiedad, por lo que no se acreditó su causalidad, corresponde remitirse a lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 06076-9-2018, la que invocando el criterio establecido en la Resolución N° 07823-4-2014, ha indicado lo siguiente: "(...) resulta razonable aceptar los gastos en que incurren los distribuidores exclusivos de una marca respecto de la mercadería entregada a sus clientes cuando dichos productos puedan caer en vencimiento respecto a su fecha de consumo (como podría ocurrir en el caso de medicamentos) o su obsolescencia o discontinuación para el caso de productos tecnológicos como en el caso de autos, pues resulta razonable, y redundante no solo en la comercialización de los productos, sino en la confianza de quienes los adquieren para su posterior venta (distribuidores), constituyendo en consecuencia un gasto que guardaba relación de causalidad con la obtención de la renta".

Que adicionalmente, sobre el fundamento que las notas de crédito observadas no permitían establecer el vínculo con la transacción celebrada porque disminuir precios del stock de los clientes no calificaba como un descuento y que la decisión de otorgar los descuentos no provino de una obligación contractual adquirida, sino de una decisión voluntaria unilateral, pues la recurrente no contaba con contratos de comercialización en los que se hayan establecido; corresponde indicar que en la precitada resolución se señaló que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04211-1-2007 y 03010-4-2012 resulta conforme a ley que la recurrente emitiera notas de crédito para otorgar descuentos en relación con las ventas efectuadas, con posterioridad a su realización, siendo que el hecho que las partes involucradas no suscribieran un contrato no implica, *per se*, que no se encuentre justificado el otorgamiento de descuentos respecto de sus ventas<sup>13</sup>.

Que además, en el caso de autos se aprecia<sup>14</sup> que la recurrente consignó en las notas de crédito reparadas como glosas "one shot" y "reconocimiento de stock", el código de los modelos de cada uno de los productos materia de la aplicación de los descuentos y la referencia a las facturas correspondientes; asimismo, se aprecian en autos las solicitudes de aprobación del reconocimiento de los descuentos otorgados en las que se señala que "Se aplicará un One Shot de 100 Soles a los modelos: AK270, AK570, AK770, AK870 y AK970 con lo cual se espera una mejor rotación" o "Autorizar el reconocimiento de stocks de productos en los que se oficializaron las rebajas de precios por diferentes motivos: discontinuados, competencia, u obsolescencia" (folios 663 y 3217), lo que acredita que la emisión de las notas de crédito reparadas no corresponden a una liberalidad de parte de la recurrente, sino a descuentos que corresponden a los usos y costumbres de la plaza.

Que asimismo, con relación al fundamento referido a que la recurrente no demostró los criterios utilizados, así como tampoco los porcentajes empleados en cada caso; resulta pertinente señalar que ello resulta contradictorio con lo reconocido por la misma Administración al indicar que de la revisión de las notas de crédito y los reportes adjuntos que les sirven de sustento para su emisión, verificó que la recurrente otorgaba estos descuentos en función al stock (inventario) de sus distribuidores<sup>15</sup> (folio 9727).

Que finalmente, en cuanto a lo alegado por la Administración respecto a que se estaría reconociendo una desvalorización de existencias de mercadería perteneciente a los clientes de la recurrente, cabe indicar que no ha existido en el presente caso tal reconocimiento, sino que el ajuste de precios se ha debido a descuentos otorgados<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> Solo sería razonable fundamentar un reparo en la ausencia de contrato de comercialización, si se estuviera cuestionando la fehaciencia del otorgamiento del descuento, lo que no ocurre en el caso de autos, pues la Administración ha controvertido la naturaleza del descuento, no su otorgamiento.

<sup>14</sup> Por ejemplo, a folios 5586, 5753, 5834, 6002, 6032, 6157, 6165, 6182, 6327, 6537 y 6570.

<sup>15</sup> Nótese que ello además refuerza que el otorgamiento de los descuentos por los citados conceptos respondía a una política establecida por la recurrente.

<sup>16</sup> Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 01369-1-2020.





# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que en mérito a las consideraciones antes expuestas, se tiene que el reparo establecido por la Administración no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo en este extremo<sup>17</sup>.

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

Que ahora bien, al haberse levantado parcialmente el reparo por notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad, conforme con el análisis efectuado precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide dicho reparo, en los términos antes indicados.

## 2.2 Gastos de adquisición de vales de consumo destinados a terceros

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9721 a 9725 y 9736), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 2 906 012,00, por gastos correspondientes a la adquisición de vales de consumo y canastas de víveres destinados al personal de ventas de sus clientes, consignando como base legal, el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8423 a 8426), la Administración dejó constancia que de la revisión de los comprobantes de pago y de la documentación adjunta a los mismos, observó que la recurrente adquirió vales de consumo, víveres y pavos para ser entregados a los vendedores de sus distribuidores, que fueron registrados en las Cuentas 93650: Pr: Incentivo a Fuerza, 93793: PU.OT. Servicios Diversos y 93631: PR: AV: Campañas. Indicó que a efecto de determinar la deducción del gasto, se debía tomar en cuenta lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que la citada norma precisa que son deducibles los gastos destinados al personal como aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones, debiendo entenderse, por lo tanto, que dicha deducción es aceptada en mérito al vínculo laboral existente entre trabajador y empleador. Asimismo, dio cuenta que de la revisión de la mencionada documentación, observó que mediante una solicitud de aprobación se autorizaban los incentivos para la fuerza de ventas (vales de consumo, víveres y pavos), los cuales se entregaron a los vendedores de sus distribuidores a efecto de incentivar la venta de determinados productos, de acuerdo con las promociones vigentes; sin embargo, no existía vinculación directa del gasto con la generación o el mantenimiento de la fuente de renta, toda vez que la obligación asumida por la recurrente no constituía un gasto propio de esta, pues no existía vínculo laboral entre la recurrente y los beneficiarios de los incentivos, así como tampoco ningún contrato en el que se dispusiera dicho incentivo, siendo que la recurrente tampoco acreditó que los gastos efectuados por incentivos al personal de ventas de sus distribuidores constituyeran gastos normales de acuerdo al giro del negocio; concluyendo que los referidos gastos calificaban como actos de liberalidad, cuya deducción se encontraba prohibida, de acuerdo con el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a observar dichos gastos, detallados en los Anexos N° 3, 3.1 al 3.12 del mencionado resultado.

Que posteriormente, la recurrente presentó un escrito de 13 de agosto de 2012 (folio 7250), en el que señaló que entregaba vales de consumo a los vendedores para que ofrecieran sus productos e incentivar las ventas y que tenía un control de dichos vales entregados, siendo que los vendedores tenían que demostrar las ventas que realizaron con los documentos respectivos en los que se mostraran las cantidades vendidas, tales como boletas, tickets o reportes del sistema de la tienda en la que realizó la venta; y, además, existía una constancia que firmaba el vendedor en señal de conformidad de la recepción de los vales de consumo, en la que se registraba su número de DNI.

Que en el punto 2 del valor impugnado (folio 9721), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y al respecto señaló que la documentación presentada por esta solo acreditaría el destino

<sup>17</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02072-3-2022, emitida respecto de la recurrente, por el mismo reparo efectuado por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009.



# *Tribunal Fiscal*

N° 04308-9-2023

de los vales, los cuales fueron entregados a los vendedores de sus clientes, no obstante, aquella no identificó la factura de compra de vales a los que se refería dicha documentación; y que verificó que en algunos de los documentos presentados no se identificaba al vendedor que se haría acreedor a los mencionados vales, siendo que en otros casos, no se proporcionó documentación que sustentaría las ventas realizadas por los vendedores de sus clientes, presentando solo unos documentos en los que, no obstante se identificaba al vendedor, no constituían comprobantes de pago, por lo que concluyó que los gastos por la compra de vales de consumo para ser entregados a la fuerza de ventas de sus clientes constituían un acto de liberalidad y que además no existía ninguna obligación de la recurrente de entregarlos al no existir ningún vínculo laboral con los trabajadores de sus clientes.

Que al respecto, de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso d) del artículo 44 de la anotada ley señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la misma ley.

Que mediante la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 se precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la anotada ley, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso 1) de dicho artículo, entre otros.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración fundamentó el reparo materia de análisis principalmente en que las referidas adquisiciones de vales de consumo calificaban como liberalidades, no existiendo vínculo laboral con los trabajadores de sus clientes.

Que no obstante lo anterior, de la resolución apelada (folio 9877/vuelta), se advierte que la Administración adicionó como fundamento al reparo formulado que no se acreditó la entrega efectiva de los vales a los trabajadores de los distribuidores.

Que al respecto, es preciso señalar que, tal como se ha indicado previamente, si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no le facultaba a adicionar nuevos fundamentos a los reparos ya formulados; por lo que al verificarse de la resolución apelada que la Administración adicionó el referido fundamento al reparo bajo análisis, manteniéndolo bajo un aspecto que no había sido considerado en el valor reclamado, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, se ha prescindido del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que estando a lo antes expuesto, corresponde analizar el reparo tal y como fue establecido por la Administración en fiscalización, cuyo resultado está contenido en la Resolución de Determinación N°

Que de lo actuado durante la fiscalización se aprecia que la Administración no cuestionó la efectiva entrega de los vales de consumo entregados al personal de ventas de los distribuidores de la recurrente, siendo que conforme se observa en el Resultado del Requerimiento N° (folio 8424), la Administración verificó en base a la documentación presentada por la recurrente para sustentar el gasto requerido, que esta última otorgó los citados vales para incentivar la venta de determinados productos, de acuerdo con las promociones vigentes.

Que en el presente caso, la observación de la Administración se circunscribe a la calificación de liberalidades de las entregas de vales de consumo a los trabajadores de sus clientes distribuidores, al no existir vínculo laboral con dichos trabajadores.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que este Tribunal en resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 02324-5-2003 y 1092-2-2008 ha admitido los gastos indirectos, sean éstos de carácter efectivo o potencial.

Que ahora bien, tratándose de personas que no figuran registradas en el Libro de Planillas, es decir, personas con las que una empresa no mantiene vínculo laboral, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01601-3-2010 se ha indicado que en el caso de personas que no figuran en planillas debe proporcionarse documentación que permita vincular a la persona con el contribuyente a fin de establecer la relación de causalidad entre el gasto y la generación de renta; en ese sentido, la observación de la Administración referida a la ausencia de vínculo laboral de las personas beneficiadas con las entregas de vales de consumo no resulta suficiente para enervar la deducibilidad del gasto.

Que ahora bien, obra en autos documentación tal como: i) comprobantes de pago emitidos, entre otros, por a la recurrente por concepto de vales de consumo, víveres, venta anticipada de mercadería, pavos, canastas, entre otros, ii) memorándums internos, mediante los cuales se solicita el abono por dichas facturas, iii) cheques no negociables emitidos por la recurrente, iv) solicitudes de aprobación, en las que se señala "Autorizar la campaña de incentivos con el fin de acelerar la venta", "Incentivar la venta de audio viera y lumix a través de esta campaña a la fuerza de ventas", "Premiar a la FFVV de distribuidores a nivel nacional", "generar reposición de inventarios en distribuidores", "apoyar la venta en tienda para asegurar la venta de lumix", entre otros, en las que se consignan conceptos como vales de consumo, canastas navideñas y pavos navideños (folios 14 a 16, 160 a 162, 189 a 191, 221 a 229, 303, 304, 316, 317, 328 a 333, 468 a 471, 951 a 980, 1036 a 1041, 1051 a 1065, 1073, 1080 a 1083, 1222 a 1253, 1322 a 1330, 1433 a 1439, 1470 a 1528, 1644 a 1676, 1782 a 1787, 1805 a 1816, 1828 a 1839, 1844 a 1850, 1856 a 1866, 1944 a 1953, 2041 a 2047, 2080 a 2091, 2100 a 2170, 2180 a 2193, 2288 a 2306, 2309 a 2324, 2355 a 2360, 2390 a 2403, 2480 a 2539, 2544 a 2554, 2557 a 2559 y 2563 a 2565), v) listados en los que se aprecia el nombre de los vendedores y los premios como canastas y/o vales de consumo que les correspondían (folios 1042 a 1050, 1074 a 1079 y 2092 a 2099), vi) memorándum interno en el que se solicitan vales para entregar a la fuerza de ventas, y vii) "Relación de Vales Cobradores", notas de entrega, boletas de venta por diversos artefactos electrónicos y reportes de ventas (folios 7075 a 7249).

Que del análisis conjunto de la documentación antes glosada, y tal como ha sido reconocido por la propia Administración durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que la entrega de los vales tuvo como propósito incentivar la venta de los productos que comercializa la recurrente, lo que redundaría en su actividad gravada y resultan normales para el giro de su negocio; de lo que se tiene que tales gastos están vinculados con la generación de su renta o el mantenimiento de su fuente productora, no tratándose, por tanto, de actos de liberalidad, lo que no se ve desvirtuado además por el hecho que no haya un contrato suscrito con sus clientes<sup>18</sup>; en ese sentido, en el caso de autos los gastos materia de acotación cumplen con el principio de causalidad, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

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

### **2.3 Gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional**

Que del Anexo Nº 2.1 y del punto 3 del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº (folios 9713 a 9720 y 9736), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 6 545 555,00, por los comprobantes de pago emitidos por los clientes/distribuidores de la recurrente, por concepto de apoyo promocional, al considerar que dicho gasto constituía una liberalidad, consignando como base legal, entre otros, los incisos d) y j) del artículo 44 y los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 8417 a 8423), la Administración señaló lo siguiente:

<sup>18</sup> En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 02835-4-2021.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

- La recurrente registró en las Cuentas 93611: "PR:BO: Convenios", 93614: "PR:BO: En Bienes", 93631: "PR:AV: Campañas", 93633: "PR:AV: Apoyo Distribuidor", 93650: "PR: Inventivo a Fuerza" y "93752: "PU. AM. Eventos Especiales", gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sus clientes distribuidores, con la glosa "Apoyo Promocional", que correspondían a reducción de precios de los productos en *stock* de los distribuidores, bonificación por compras, promociones y obsequios otorgados por los clientes distribuidores a sus propios clientes, gastos de campañas promocionales realizadas por los distribuidores (Día de la Madre, Día del Padre, Fiestas Patrias, Navidad, aniversario, etc.), gastos de inauguración de tiendas del distribuidor, reconocimiento de intereses del financiamiento de las compras realizadas por los clientes del distribuidor, alquiler de espacios, bonificaciones por soporte técnico, entregas de racks y promoción *one shot*, detallados en los Anexos N° 3.1 a 3.12 del mencionado resultado (folios 8282 a 8400).
- Si bien las facturas emitidas consignaban "Apoyo Promocional", en la práctica derivaban en una rebaja del precio de venta de la recurrente, motivada por cambios en la condición de los productos o del mercado, cuando los bienes ya no eran de su propiedad, sino que estaban en posesión de un tercero, por lo que no tenía ninguna obligación de aceptar tales condiciones comerciales; y, por tanto, los importes cargados a resultados calificaban como actos de liberalidad al no provenir de una obligación contractual adquirida con sus clientes, sino de una decisión voluntaria y unilateral, siendo que aquella no contaba con contratos de comercialización con sus clientes en los que se establecieran dichos descuentos o reconocimiento de precios.
- Los clientes distribuidores no realizaron ninguna transferencia de bienes o prestación de servicios, por lo que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago<sup>19</sup>, no calificaban como los obligados a emitir las mencionadas facturas por apoyo promocional.
- Las facturas por concepto de apoyo promocional por reducción de precios correspondían a descuentos o rebajas en el precio de productos en *stock* de los clientes que tenían baja rotación, que permitían que aquellos vendan con mayor velocidad sus productos, pues por los avances tecnológicos derivaban en una rápida obsolescencia; y, por otro lado, las demás facturas por apoyo promocional correspondían a gastos de promociones otorgadas a clientes de los distribuidores, gastos de campañas promocionales realizadas por estos, gastos de inauguración de tiendas de estos, reconocimiento de intereses, alquiler de espacios y promoción *one shot*, esto es, gastos de comercialización de aquellos, que al haber sido asumidos por la recurrente, calificaban como actos de liberalidad, más aún cuando la recurrente no acreditó en qué medida tales erogaciones contribuyeron a la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente; por lo que los desembolsos realizados por la recurrente no se encontraban vinculados con la obtención de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, toda vez que los beneficiarios del gasto eran los distribuidores/clientes, esto es, terceros ajenos a la empresa.
- Los gastos vinculados al reconocimiento de *stock* de mercadería de propiedad de los clientes, serían considerados como gastos deducibles en tanto cumplan con el principio de causalidad, lo que a su consideración implicaba que las citadas erogaciones resultasen absolutamente indispensables para la generación de rentas gravadas; sin embargo, el aludido apoyo consistía en descuentos otorgados en función a los productos en *stock* del cliente, desembolsos para los gastos de campañas promocionales del distribuidor y reconocimiento del gasto de productos entregados por el distribuidor a sus clientes, siendo que los mencionados comprobantes de pago no acreditaban ningún servicio prestado por parte del cliente a la recurrente, sino que se trataban de reembolsos a favor de estos, relacionados con bienes que eran de propiedad de estos últimos.

<sup>19</sup> Según el artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 176-2006-SUNAT, están obligados a emitir comprobantes de pago, entre otros, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso: i) Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y en general todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad; y, b) Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien. Asimismo, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

- En el caso de las bonificaciones por cumplimiento de metas aceptó los descargos presentados con excepción de aquellos que correspondían al ejercicio anterior y/o por los cuales no se acreditó el cumplimiento de las cuotas de compra establecidas para el cliente distribuidor.

Que por lo señalado, la Administración observó los gastos contabilizados en las referidas cuentas, detallados en los Anexos N° 3.1 a 3.12 del mencionado resultado (folios 8282 a 8400), pues correspondían a descuentos en el precio de mercadería de propiedad y *stock* de sus clientes, por baja rotación, los cuales sustentó en comprobantes de pago sin que existiera una prestación de servicio y/o entrega de bien, sino más bien descuentos por reducción de los precios de productos vendidos con anterioridad; y, en los demás casos, gastos de comercialización de los clientes/distribuidores asumidos por la recurrente como apoyo promocional, siendo que, en algunos casos, la Administración cuestionó que los aludidos descuentos devengaron en el ejercicio anterior.

### **Apoyo promocional por reducción de precios**

Que de lo actuado se aprecia que la Administración no cuestiona que los gastos vinculados al apoyo promocional por reducción de los precios por ventas del distribuidor se hubieran efectuado, sino que fundamenta el reparo materia de análisis en este extremo en que los mencionados gastos debieron ser asumidos directamente por los clientes/distribuidores, ya que estos eran los propietarios de los citados inventarios, por lo que las erogaciones calificaban como liberalidades.

Que en efecto, de autos se aprecian diversas facturas que fueron observadas de acuerdo con los Anexos N° 3.1 a 3.12 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8282 a 8400), en las cuales se ha consignado la glosa "Apoyo promocional", así como también las solicitudes de aprobación, reportes y demás documentación anexa, de las cuales se advierte que las citadas facturas fueron emitidas por concepto de actividades para incentivar las ventas y para mejorar la rotación de los productos (folios 2675 a 2846, 2956 a 2967, 3036 a 3044, 3108 a 3111 y 3123 a 3128).

Que sin embargo, contrariamente a lo señalado por la Administración, de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 07823-4-2014, resulta razonable aceptar los gastos en que incurren los distribuidores exclusivos de una marca respecto de la mercadería entregada a sus clientes cuando dichos productos puedan caer en vencimiento respecto a su fecha de consumo (como podría ocurrir en el caso de medicamentos) o su obsolescencia o discontinuación para el caso de productos tecnológicos como en el caso de autos, pues resulta razonable y redundante no solo en la comercialización de los productos, sino en la confianza de quienes los adquieren para su posterior venta (distribuidores), constituyendo en consecuencia, un gasto que guarda relación con la obtención de renta gravada.

Que por los considerandos expuestos, se tiene que al haber centrado este extremo del reparo materia de análisis en que la recurrente no era propietaria de los productos de su marca comercial que fueron objeto de las actividades de reconocimiento de *stock* por baja rotación de los inventarios de sus clientes/distribuidores u obsolescencia tecnológica, lo que conforme al criterio citado, resultaba causal, y no habiéndose observado por parte de la Administración la realización de dichas actividades para incentivar las ventas y para mejorar la rotación de los productos, corresponde que el reparo en este extremo sea levantado por no encontrarse arreglado a ley.

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

### **Apoyo promocional por campañas de los distribuidores**

Que de lo actuado durante la fiscalización se aprecia que la Administración fundamentó este extremo del reparo materia de análisis en que las facturas por apoyo promocional emitidas a la recurrente correspondían a gastos de comercialización de sus clientes distribuidores, por bonificación con productos, donaciones, intereses, gastos por inauguración de tiendas, alquiler de espacios, y otros; por lo que al haber sido asumidos por la recurrente calificaban como liberalidades.





# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que no obstante lo anterior, de la resolución apelada (folio 9872/vuelta), se advierte que la Administración adicionó como fundamentos al reparo formulado en fiscalización que la recurrente no presentó el contrato ni sustento adicional a las Facturas N°

que demuestre en qué consistió la operación por la cual se emitieron.

Que al respecto, es preciso señalar que, tal como se ha indicado previamente, si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no le facultaba a adicionar nuevos fundamentos a los reparos ya formulados; por lo que al verificarse de la resolución apelada que la Administración adicionó los referidos fundamentos al reparo bajo análisis en este extremo, manteniéndolo bajo aspectos que no habían sido considerados en el valor reclamado, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, se ha prescindido del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que estando a lo antes expuesto, corresponde analizar este extremo del reparo tal y como fue establecido por la Administración en fiscalización, cuyo resultado está contenido en la Resolución de Determinación N°

Que de acuerdo con el punto 3 de la Resolución de Determinación N° y tal como señala la Administración en la resolución apelada (folios 9713 a 9720 y 9872), los comprobantes de pago observados corresponden a gastos facturados a la recurrente por sus clientes distribuidores por concepto de "apoyo promocional", por promociones otorgadas a clientes de los distribuidores, gastos de campañas promocionales realizadas por los distribuidores por el día de la madre, día del padre, fiestas patrias, navidad, aniversarios, etc.; gastos de inauguración de tiendas del distribuidor, reconocimiento de intereses, alquiler de espacios y promoción "one shot".

Que la Administración cuestiona que la recurrente no acreditó que los mencionados gastos por apoyo promocional se encontraban vinculados a la obtención o producción de rentas gravadas o a mantener su fuente productora, toda vez que los beneficiarios de dichos gastos eran sus clientes distribuidores, esto es, terceros ajenos a aquella, por lo que constituían actos de liberalidad, señalado que son gastos propios de los distribuidores.

Que sobre el particular, conforme se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18285-1-2011, los gastos relacionados con la promoción de productos o bienes no solo pueden ser asumidos por el vendedor final, sino que también pueden ser asumidos por otros agentes dentro de la cadena de producción o comercialización, ello en la medida que la mayor demanda del producto, bien o servicio ofrecido repercute en sus ingresos.

Que asimismo, en cuanto a la deducción de los gastos de marketing, publicidad y mercadeo, por parte de los diversos agentes de la cadena de producción o comercialización este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 02324-5-2003: "(...) que, si bien la actividad publicitaria no sucede en la etapa de venta a las tiendas minoristas, sino que se da en la etapa de post venta, la recurrente está asegurándose que los productos que ella distribuye (como distribuidora oficial) se vendan a los consumidores finales para de esa manera, aumentar sus propias transacciones con las tiendas minoristas, por lo que la causalidad del gasto por concepto de avisos publicitarios con el ingreso a que se refiere el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se encuentra acreditada".

Que en ese mismo sentido, en la Resolución N° 11756-1-2019 este Tribunal ha señalado que toda vez que el incremento de las ventas en el mercado peruano de los bienes y servicios que comercializa un contribuyente por intermedio de sus distribuidores, le beneficia directamente, el gasto de marketing reembolsado por aquel a sus distribuidores guarda relación con la generación de renta, satisfaciendo el principio de causalidad.

Que de autos se observa que la recurrente presentó como sustento del gasto documentación tal como: i) copia de los comprobantes de pago emitidos por sus clientes distribuidores, tales como



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

por concepto de apoyo promocional por meses sin intereses, campañas de aniversario, apoyo promocional, entre otros (folios 1347, 1364 a 1367, 1401 y 1403); ii) solicitud de aprobación de 24 de noviembre de 2009, mediante la que se autoriza la promoción de meses sin intereses con que consiste en otorgar un apoyo por las compras con Tarjeta Diners y Tarjeta Única con un porcentaje de las compras (folios 1346 y 1347); iii) solicitud de aprobación de 16 de setiembre de 2009, mediante la que se autoriza apoyar al distribuidor en su campaña de aniversario, para lo cual iba a obsequiar promociones a las ventas efectuadas desde un determinado precio, siendo que dicho apoyo comprendía casi todos los productos de la recurrente (folio 1356); iv) solicitud de aprobación de 28 de octubre de 2009, mediante la que se autoriza las promociones proyectadas con para las campañas de primavera, aniversario y navidad, y se detalla las promociones que se otorgarían (folio 1398), v) carta de 18 de octubre de 2009, mediante la cual agradece a la recurrente el apoyo que le brinda y detalla el stock para el reconocimiento de promociones, que contiene una liquidación que sustenta la factura que emite a la recurrente por concepto de apoyo promocional, la cual anexa a dicha carta (folio 1402), vi) documento denominado "Promociones Proyectadas con – Campañas de Primavera, Aniversario y Navidad – 4 meses", en el que se detallan dichas promociones y se señala que estas son solicitadas por para el cumplimiento del programa de compras en el periodo (folio 1399); y vii) correo electrónico, mediante el cual solicita apoyo para su campaña de aniversario y adjunta copia de su revista por dicha campaña (folios 1357 a 1363).

Que de lo actuado se advierte que la recurrente se dedica a la importación y venta de artefactos electrodomésticos y fabricación de pilas, para lo cual cuenta con clientes distribuidores, tales como conforme reconoce la Administración; de lo que se tiene que la variación de la demanda por los mencionados productos en el mercado repercutirá en los ingresos de la recurrente, ya que a mayor demanda sus ingresos pueden verse incrementados, y por el contrario, a menor demanda verse reducidos, pues los requerimientos de mercadería que le efectúen sus clientes distribuidores, dependerán de la demanda que tengan los productos de la recurrente, por lo que resulta notorio que existe un especial interés de esta en mantener una demanda constante o creciente de sus productos, para lo cual debe incurrir en gastos relacionados con la promoción de tales productos, siendo que de acuerdo con la jurisprudencia antes glosada, los gastos relacionados con la promoción de productos o bienes no solo pueden ser asumidos por el vendedor final, sino que también pueden ser asumidos por otros agentes dentro de la cadena de producción o comercialización, ello en la medida que la mayor demanda del producto, bien o servicio ofrecido repercute en sus ingresos, como ocurre en el caso de autos.

Que estando a que el incremento de las ventas a los consumidores finales en el mercado de los productos de la recurrente, le beneficia, los gastos correspondientes a la promoción de dichos productos guardan relación con la generación de renta, satisfaciendo el principio de causalidad, pues resulta lógico y razonable que puedan ser asumidos por la recurrente, debiéndose especificar que no fue materia de observación durante el procedimiento de fiscalización la fehaciencia de dichas operaciones; en ese sentido, corresponde levantar el reparo en este extremo.

### **Apoyo promocional – gastos devengados en el ejercicio anterior**

Que del punto 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9713 y 9720), se aprecia que la Administración reparó gastos por concepto de apoyo promocional, debido a que estos correspondían al ejercicio anterior.

Que de los Anexos N° 3.1 y 3.2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8385 a 8405), se advierte que las bonificaciones están relacionadas con operaciones realizadas por la recurrente en el ejercicio 2008<sup>20</sup>, detallándose la fecha del comprobante, la cuenta de gasto registrada, el proveedor, la fecha de pago, entre otros.

Que ahora bien, según lo alegado por la recurrente las facturas materia de observación en este extremo

<sup>20</sup> Observación N° 1 de los mencionados anexos.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

fueron deducidas en el ejercicio 2008 y no en el ejercicio 2009, ya que si bien estas se registraron en este último ejercicio, existe un asiento de extorno de dicha deducción, lo que generó un efecto neto por dicho registro (folios 9538 y 9539).

Que al respecto, la recurrente presentó como sustento las facturas observadas, "Solicitud de Aprobación", "Clasificador de Cuentas" de 31 de diciembre de 2008, y correos electrónicos (folios 2215, 2264, 2270, 2280, 8888, 8890, 8892, 8893 a 8899, 8912 a 8915, 8924 a 8927, 8931, 8933, 8936 y 8943 a 8951); de cuya revisión, y tal como dejó constancia la Administración en la resolución apelada (folios 9870 y 9871), contrariamente a lo alegado por la recurrente, se aprecia que dicha documentación no acredita que esta hubiera extornado los registros de las citadas facturas efectuados en el ejercicio 2009, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el hecho de haber demostrado que los gastos fueron deducidos en el 2008 implicaba que no fueron deducidos en el ejercicio 2009 y que si la Administración consideraba que la documentación que presentó no acreditaba ello pudo haberle solicitado sus libros contables, a fin de que mostrara los asientos de extorno; cabe señalar que, de acuerdo con lo verificado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización y lo señalado por la recurrente en su escrito de reclamación (folios 9538 y 9539), los gastos materia de acotación en este extremo fueron contabilizados en el ejercicio 2009 y, de acuerdo con lo antes expuesto, aquella no acreditó el extorno que alega, debiendo señalarse que la carga de la prueba a efecto de sustentar una deducción en la determinación del Impuesto a la Renta le corresponde al contribuyente, en tanto es quien afirma este hecho, tal como se ha señalado en las Resoluciones N° 09983-4-2009 y 18867-9-2013, siendo de su cargo presentar la documentación correspondiente y en su caso los asientos que desvirtuaran específicamente las operaciones observadas, por lo que lo alegado en este extremo no resulta amparable.

Que sobre lo señalado por la recurrente en cuanto a que la Administración no le dio a conocer el mencionado reparo y la oportunidad de contradecirlo, corresponde indicar que, de acuerdo con lo analizado en el punto 1 de la presente resolución, a través del resultado del requerimiento antes glosado, se dejó constancia de la evaluación realizada a los descargos y la documentación presentada por la recurrente, así como del sustento que motiva el presente reparo, consignando la base legal que sustenta la emisión del valor impugnado, lo que se encuentra de acuerdo a ley, siendo además que la Administración expresamente le solicitó que tratándose de provisiones que hubieran sido extornados o anuladas, debía acreditar los ajustes mediante los asientos respectivos, donde se visualice el extorno del asiento o su reclasificación; y que al haber interpuesto los respectivos recursos de reclamación y de apelación, la recurrente ejerció su derecho de defensa, no advirtiéndose vulneración alguna a este.

## **Apoyo Promocional - Bonificaciones**

Que del punto 3 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9713 y 9720), y tal como señala la Administración en la resolución apelada, las facturas observadas corresponden a los gastos por concepto de bonificaciones calculadas sobre la base de las ventas de los clientes de la recurrente, en donde i) no se acreditó el cumplimiento de la cuota de convenio de compra, y ii) bonificación por soporte técnico cuyo único sustento es la solicitud de aprobación de gastos y listados con cifras, sin que se revele mayor información sobre la existencia de algún convenio a efecto de establecer los porcentajes de bonificación (folio 9869).

Que en efecto, en el Resultado del Requerimiento N° (folio 8297), se verifica que el auditor dejó constancia que advirtió que en diversas operaciones registradas como gastos la recurrente no acreditó documentariamente el cumplimiento de la cuota de compra para el pago de las bonificaciones<sup>21</sup> y que registró gastos por bonificación por servicio técnico, sin evidenciarse mayor documentación para su pago, los cuales no han sido desvirtuados por la recurrente, por lo que al no verificarse el cumplimiento de las condiciones para su pago, teniendo en cuenta el concepto por los cuales fueron emitidos los comprobantes

<sup>21</sup> En el punto 1.3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8418), el auditor dejó constancia que en el caso de las bonificaciones por cumplimiento de metas, se aceptaban los descargos presentados con la excepción, entre otro, de aquellas que no se hubiera acreditado documentariamente el cumplimiento de la cuota de compra.



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

observados, estos gastos no resultan deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener la observación efectuada.

Que cabe señalar que la Resolución de Intendencia N° [redacted] que dio cumplimiento a la Resolución N° 10648-4-2015, y la Resolución N° 02072-3-2022, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, respectivamente, citadas por la recurrente, versaron únicamente sobre el reparo en el extremo del apoyo promocional por reducción de precios, el cual ha sido levantado en la presente resolución.

Que ahora bien, al haberse levantado parcialmente el reparo por gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional por los que no acredita causalidad, conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide el mismo, en los términos antes indicados.

## **2.4 Gastos que califican como bienes del activo fijo y reconocimiento de la depreciación correspondiente**

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (folios 9710 a 9712 y 9736), se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto del ejercicio 2009, por el importe de S/ 854 893,00, debido a que correspondía a la fabricación de muebles que califican como activo fijo, y dedujo la depreciación correspondiente a dichos bienes, por la suma de S/ 14 414,00, consignando como base legal, entre otros, el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 23 de su reglamento.

Que en el numeral 1.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 8415 a 8417), la Administración dejó constancia que de la revisión presentada por la recurrente, se verificó que en la Cuenta 93752 "PU. AM. Eventos Especiales" registró gastos por la compra de mobiliario, que según las solicitudes de aprobación, carta de propuesta y otros documentos adjuntos a los comprobantes de pago, fueron utilizados para la exhibición de productos en las tiendas de los distribuidores; y que de acuerdo con el párrafo 89 del Marco para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y el artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el referido mobiliario calificaba como activo fijo, por lo que procedió a observar los gastos registrados por el importe de S/ 854 892,77, detallados en los Anexos N° 3.1 a 3.12 del mencionado resultado (folios 8282 a 8400); siendo que consideró la deducción correspondiente a la depreciación del ejercicio de tales bienes, por el importe de S/ 14 412,70, según el detalle contenido en el Anexo N° 5 del referido resultado (folios 8164 a 8166).

Que de lo actuado se tiene que la controversia consiste en establecer si las adquisiciones observadas constituyen gastos de publicidad o califican como activo fijo.

Que de acuerdo al artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, siendo además que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que el inciso e) del artículo 44 de la mencionada ley, disponía que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23 del reglamento de la citada ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de un ¼ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un periodo, añadiéndose que estos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que en las Resoluciones N° 11792-2-2008 y 00697-2-2014, se ha indicado que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que a efecto de determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que está destinado el bien, y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que la Administración sustenta el reparo respecto de las facturas relacionadas a la adquisición o fabricación de módulos, incluyendo en algunos casos instalación, transporte y embalaje, en que el importe de las facturas observadas superaban el 1/4 de la UIT; tales bienes generaban la probabilidad de obtener beneficios futuros, al ser usados para exhibir sus productos; y la recurrente no acreditó que los bienes adquiridos se utilizarían en un plazo menor a un año, siendo que por los materiales con los que fueron fabricados era razonable suponer que tendrían un uso prolongado.

Que según se aprecia del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8164 a 8166), la Administración reparó diversas facturas emitidas por respectivamente; por conceptos tales como, adquisición o fabricación de módulos de exhibición y su instalación en diversos puntos comerciales, esto es, Mega Plaza, Jockey Plaza y Trujillo, Mega Plaza, Trujillo y Chiclayo, Plaza Veá Arequipa, Jockey Plaza, Oeschle Trujillo, entre otros.

Que obran en autos las citadas facturas, presupuestos, cartas de aceptación; cartas en la que se describen los módulos, fotografías de los módulos, solicitudes de aprobación, comprobantes de retención, ficha RUC del proveedor, copia de cheques, memorándums internos y guías de remisión, de los cuales se aprecia que estos consisten, por ejemplo, en paneles, letreros y tarimas fabricados con estructura de fierro enchapado en MDF (folios 268 a 294, 427 a 438, 945 a 950, 981 a 1035, 1266 a 1317, 1445 a 1464, 1538 a 1549, 1600 a 1638, 1986 a 1991 y 1995 a 2000).

Que de la evaluación de la documentación antes indicada, se advierte que la recurrente adquirió bienes para ser instalados en los locales en los que exhibía los productos que comercializa, y que si bien la recurrente señala que dichos bienes observados debieron ser reconocidos como gastos, invocando la NIC 16, era necesario que durante el procedimiento de fiscalización acreditara adicionalmente que los bienes observados no continuaron siendo utilizados por ella por más de un ejercicio, lo que no hizo.

Que todas las facturas analizadas en este extremo se encuentran relacionadas a la adquisición o fabricación de módulos para exhibición de productos, y si bien no resulta suficiente para calificar un determinado bien como activo fijo que se alegue que el importe de las facturas observadas superaba un 1/4 de la UIT y que por los materiales con los que fueron fabricados era razonable suponer que tendrían un uso prolongado, la Administración acreditó que tales bienes se usaron en las actividades generadoras de renta, siendo este un aspecto no cuestionado, y además que no había ninguna prueba que de manera fehaciente demuestre que los bienes adquiridos se utilizaron en un plazo menor a un año. En efecto, de autos no hay prueba alguna que acredite el tiempo en que se usaron los indicados bienes, al no haberse demostrado que fueron retirados y/o reemplazados por otros o destruidos con pruebas fehacientes, siendo





# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

que le correspondía a la recurrente desvirtuar el reparo formulado por la Administración<sup>22</sup>. En consecuencia, corresponde mantener el reparo respecto de dichas facturas y confirmar la apelada en dicho extremo<sup>23</sup>.

Que en relación con la depreciación deducida por la Administración como consecuencia de reconocer como activo fijo los bienes materia de acotación, dado que dicha calificación se ha confirmado en esta instancia, corresponde mantener también la mencionada deducción.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que los *stands* publicitarios montados en las tiendas de sus clientes tienen una vida útil menor a un año, por lo que no pueden ser considerados bienes del activo fijo y que se tratan de gastos de publicidad, así como que el uso de vidrio y metal resulta irrelevante y no niega que los módulos tenían una vida útil limitada; cabe indicar que la recurrente no demostró que los bienes observados se hubieran usado en un plazo menor a un año, siendo que como se indicó, esta tenía la carga de probar que los bienes observados no calificaban como activos fijos.

Que cabe precisar que la Resolución N° 11792-2-2008 versó sobre un caso en el cual la Administración calificó bienes como activos fijos sin haber verificado si tales bienes cumplían con las características para ser considerados como activos fijos o mejoras, situación distinta al presente caso en el que aquella ha señalado que los bienes observados califican como activos fijos, pues eran usados para exhibir los productos de la recurrente y que por los materiales con los que fueron fabricados era razonable suponer que tendrían un uso prolongado.

## 2.5 Gastos de terceros ajenos al giro del negocio que califican como actos de liberalidad

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 5 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9708, 9709 y 9736), se aprecia que la Administración reparó los gastos registrados en las Cuentas 936 y 937, por el importe de S/ 232 972,00, al considerar que corresponden a gastos recreacionales y obsequios al personal de su proveedor que califican como actos de liberalidad, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 y el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 8415), la Administración dejó constancia que de la documentación exhibida, se verificó que la recurrente registró en las Cuentas 93632 "PR:AV: IMPULSADORAS" y 93753 "PU:AM: SEMINARIOS VTAS", gastos de viaje, capacitación, gastos recreativos, canastas, panetones, pavos, paseos, fiestas, uniformes y juguetes destinados a los trabajadores de su proveedor que el Contrato de Intermediación de Servicios suscrito con dicha empresa no corresponde al periodo fiscalizado y no establece la obligatoriedad para la recurrente de asumir gastos destinados al personal de la mencionada empresa; y que la recurrente no acreditó documentariamente en qué medida los reembolsos de los citados gastos hubieran contribuido a generarle renta gravada o al mantenimiento de su fuente, por lo que dichas erogaciones calificaban como actos de liberalidad. En tal sentido, observó el registro de los referidos gastos, detallados en los Anexos N° 3.1 a 3.12 del mencionado resultado (folios 8282 a 8400), por el importe total de S/ 232 972,00.

Que conforme con lo expuesto, el reparo objeto de análisis, cuyas operaciones son detalladas en la resolución apelada (folio 9864), se sustenta en que la recurrente no cumplió con acreditar con la documentación correspondiente en qué medida los reembolsos de los gastos de viaje, capacitación, gastos recreativos, canastas, panetones, pavos, paseos, fiestas, polos, y juguetes destinados a los trabajadores

<sup>22</sup> Cabe precisar que según lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, y como ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 01276-5-2010, entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el caso de autos, al haber alegado la recurrente que los gastos relacionados con los bienes referidos en las facturas reparadas no califican como activos fijos, era ella quien debía acreditar su dicho.

<sup>23</sup> Criterio similar al vertido en las Resoluciones N° 09140-3-2019, 10679-4-2019, 06102-1-2020, 06920-4-2020, 02872-1-2021, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

del proveedor de personal de ventas, contribuyeron a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente.

Que este Tribunal en la Resolución N° 05295-8-2016 ha indicado que a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que asimismo, conforme se ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 06072-5-2003, el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, a sus beneficiarios.

Que en relación a los gastos de terceros asumidos por un contribuyente, se debe tener presente que este Tribunal ha dejado establecido en la Resolución N° 02876-1-2014, que los gastos derivados de servicios prestados por un tercero a otro tercero pueden ser deducibles para el contribuyente que los asume, en la medida que se demuestre la existencia de una obligación contractual al respecto, la cual, a su vez, debe estar vinculada a una relación de causalidad con el mantenimiento de la fuente productora de renta gravada o la generación de esta. Asimismo, en la Resolución N° 01932-5-2004, respecto a gastos de personal de terceras empresas, señaló que, si bien en general no son deducibles, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias.

Que en el presente caso, se tiene que para sustentar la necesidad de incurrir en los citados gastos observados, la recurrente presentó el contrato de intermediación de servicios de 1 de octubre de 2006, vigente hasta el 31 de marzo de 2007, celebrado entre la recurrente y la empresa  
a fin de que esta provea y destaque personal (folios 7764 a 7779), comprobantes de pago emitidos por la empresa por servicio de impulsación; solicitudes de aprobación para la compra de juguetes, uniformes, pavos, canastas y para la realización de cena; listados de juguetes, presupuestos; factura emitida al proveedor, cheques y liquidación de gastos de viaje por pasajes aéreos (folios 942 a 944, 1066 a 1072 y 1331 a 1344); sin embargo, de dicha documentación no se observa que la recurrente se hubiera obligado a asumir los gastos materia de acotación.

Que asimismo, si bien la recurrente presentó el contrato de locación de servicios de 1 de abril de 2009 (folios 8842 a 8847) y el contrato de intermediación de servicios de 1 de abril de 2009 (folio 8848 a 8854), celebrados entre la recurrente y las empresas respectivamente, por la contratación de los servicios de impulsación de ventas e intermediación de servicios complementarios y/o especializados; de la revisión de las cláusulas de los referidos acuerdos no se observa que la recurrente se hubiera obligado a asumir los gastos observados por la Administración.

Que por lo expuesto, el reparo por no acreditar la causalidad de los gastos incurridos en favor de los trabajadores de sus proveedores (personal de ventas de terceros), se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo<sup>24</sup>.

Que en relación a lo alegado por la recurrente sobre que la Administración ha desconocido la causalidad de los gastos incurridos en los uniformes de las impulsadoras de ventas, cuando resulta evidente que el gasto por un uniforme específico, con su logo y marca, no sería asumido por la empresa que provee a las impulsadoras; y que la finalidad de los gastos por capacitación, recreativos, canastas, panetones y otros en los que incurrió en favor de dichas trabajadoras, es que aquellas se identifiquen con su marca y promocionen sus productos de la manera más idónea, aun cuando solo colaboren por periodos cortos de tiempo; es preciso reiterar que si bien puede resultar razonable que la recurrente provea de los uniformes con los logos distintivos de su marca comercial para el personal de sus proveedores de servicios de impulso comercial, así como de otros beneficios para que estas se identifiquen con la marca que auspician, de la revisión de los actuados no se advierte que se proporcionara documentación alguna que acredite que la

<sup>24</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 02072-3-2022, emitida respecto de la recurrente, por el mismo reparo efectuado por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009.



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

recurrente se comprometió a incurrir en tales gastos, por lo que carece de validez lo argumentado en dicho extremo.

## **2.6 Gastos de viaje por los que no acredita la necesidad y su vinculación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora**

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 6 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9706, 9707 y 9736), se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 250 615,00, por gastos contabilizados en la Cuenta 93752, al considerar que corresponden a gastos de viaje por los cuales la recurrente no acreditó su necesidad ni condición de indispensables, consignando como base legal, entre otros, el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8413 y 8414), la Administración dejó constancia que de la revisión de la documentación presentada, se verificó que la recurrente registró en la Cuenta 93752: "PU.AM. Eventos Especiales", gastos de viaje por los que no acreditó documentariamente su necesidad ni su condición de indispensables; y que si bien aquella exhibió comprobantes de pago y solicitudes de aprobación, ello no acreditaba dicha condición, más aún cuando no acreditó el vínculo entre los usuarios de los pasajes, hospedajes y otros con ella, ni que estos hubieran tenido la necesidad de viajar por encargo de la recurrente, condición que debiera cumplir el requisito de ser indispensable; siendo que los gastos de viaje registrados en la referida cuenta en los meses de agosto a diciembre de 2009 correspondían en su mayoría a gastos de viaje a Cuzco (pasajes, hospedaje y entradas a lugares turísticos) de los distribuidores de Latinoamérica para participar en un evento realizado por la casa matriz, con lo cual dichos gastos, en todo caso, debieron ser asumidos por esta. En ese sentido, procedió a observar los mencionados gastos, por el importe de S/ 250 614,72, según el detalle contenido en los Anexos N° 3.1 a 3.12 del mencionado resultado (folios 8282 a 8400).

Que según el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada. Se agrega que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes.

Que de acuerdo con el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 159-2007-EF, los gastos de viaje en el exterior o en el interior del país, por concepto de viáticos, comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad. Se indica además que, para la deducción de los gastos de representación incurridos con motivo del viaje, deberá acreditarse la necesidad de dichos gastos y la realización de estos con los respectivos documentos, quedando por su naturaleza, sujetos al límite señalado en el inciso anterior. En ningún caso se admitirá la deducción de la parte de los gastos de viaje que corresponda a los acompañantes de la persona a la que la empresa o el contribuyente, en su caso, encomendó su representación.

Que en las Resoluciones N° 07486-3-2018 y 06072-5-2003, este Tribunal ha señalado que para que los gastos de viaje -pasajes y viáticos- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para el mantenimiento de su fuente como para la generación de rentas, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente.

Que en la Resolución N° 03368-1-2006, se ha indicado que los gastos de viaje pueden sustentarse mediante informes elaborados por el personal que viajó describiendo las actividades desarrolladas en los cursos, ferias y visitas a clientes o proveedores; asimismo, en la Resolución N° 09601-5-2004 este Tribunal consideró que el deudor tributario pudo sustentar los gastos de viaje realizados por sus dependientes presentando los informes elaborados por estos describiendo las actividades realizadas.

Que al respecto, obran en autos diversos comprobantes de pago emitidos a la recurrente por diversos conceptos tales como alojamiento, servicio de habitación, tours y boletos para museo; y solicitudes de aprobación correspondientes al evento Lumix Optical Seminar en Cuzco 2009, en las que se señala como objetivo "Evento de 'NWBG para la presentación de nueva Lumix (2nd Half) a editores de



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Latinoamérica en el Cuzco" y que las actividades consistirían en la preparación y gastos del evento, que serían reembolsados íntegramente por (folios 1820 a 1822, 1900 a 1905, 1915 y 1916).

Que si bien la recurrente señala que las facturas materia de observación corresponden a viajes de sus funcionarios, realizados con el propósito de promover las ventas de sus productos, la documentación detallada en los Anexos N° 3.1 a 3.12 del Resultado del Requerimiento N° y que es recogida en la resolución apelada (folios 9860 y 9861), no permite acreditar ello, no existiendo correspondencia, ni informes, ni ninguna otra documentación que sustente la necesidad de los viajes, tal como lo exige el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; en tal sentido, contrariamente a lo señalado por la recurrente, la documentación presentada no resulta suficiente para acreditar la relación de causalidad entre los gastos reparados y la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **2.7 Gastos de ejercicios anteriores por los que no ha acreditado que hubieran devengado en el ejercicio fiscalizado**

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 7 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9704, 9705 y 9736), se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto del ejercicio 2009, por el importe de S/ 131 779,00, contabilizado en las Cuentas 93611, 93614 y 93633, al considerar que corresponden a gastos que se devengaron en el ejercicio anterior, consignando como base legal, entre otros, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8412 y 8413), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y señaló que esta registró gastos en las Cuentas 93611 "PR:BO: Convenios", 93614 "PR:BO: En Bienes" y 93633 "PR:AV: Apoyo Distribuidor" por concepto de pago de comisiones y publicidad, ajustes contables al costo de ventas y recuperación de gastos de publicidad, que correspondían al ejercicio 2008, por lo que procedió a observar dichos gastos, por el importe total de S/ 131 779,22, según el detalle contenido en los Anexos N° 3.1 al 3.12 del mencionado resultado (folios 8282 a 8400).

Que ahora bien, según lo alegado por la recurrente los gastos observados fueron deducidos en el ejercicio 2008 y no en el ejercicio 2009, ya que si bien los comprobantes de pago se registraron en este último ejercicio, simultáneamente realizó un extorno que generó un efecto neto en la contabilidad del ejercicio fiscalizado.

Que al respecto, de autos se advierte que la recurrente presentó como sustento diversas facturas emitidas a la recurrente referidas a promociones y publicidad efectuada en el ejercicio 2008, reportes, solicitudes de aprobación, correos electrónicos, carta, cheques, afiches y ficha RUC de un proveedor (folios 2361 a 2365, 2404 a 2409, 2540 a 2544 y 2566 a 2570); sin embargo, contrariamente a lo alegado por aquella, del análisis de dicha documentación no se verifica que esta hubiera extornado los registros de los gastos materia de acotación efectuados en el ejercicio 2009, tal como ella afirma, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que no se le solicitó acreditar el extorno de sus operaciones, pues en el Requerimiento N° únicamente se le pidió de manera general acreditar la causalidad de diversos gastos, y que como sustento de la mencionada acotación la Administración se limitó a citar el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que el reparo es improcedente y evidencia la premura e irresponsabilidad con que se formuló, siendo que no se revisó adecuadamente la información que presentó; cabe señalar que, de lo actuado se advierte que en el referido requerimiento la Administración solicitó a la recurrente expresamente que a fin de sustentar los gastos solicitados debía tener en cuenta que en el caso de provisiones y/o gastos que hubieren sido extornados o anulados, debía acreditar tales ajustes mediante los asientos de diario respectivos, en los que se visualice el extorno del asiento registrado o la reclasificación del gasto en la cuenta correspondiente, por lo que carece de sustento lo alegado en contrario por la recurrente; asimismo, de acuerdo con lo analizado en el punto 1 de la presente resolución, a través del resultado del requerimiento antes glosado se dejó constancia de la evaluación realizada a los descargos y la documentación presentada por la recurrente, así como del sustento que motiva el presente reparo, consignando la base legal que sustenta la emisión del valor





# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

impugnado, lo que se encuentra de acuerdo a ley, siendo que tales fundamentos fueron replicados en el punto 7 del Anexo N° 4 de dicho valor y en la resolución apelada, por lo que lo argumentado no resulta amparable.

## 2.8 Otros gastos no deducibles para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 8 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9702, 9703 y 9736), se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto del ejercicio 2009, por el importe de S/ 76 059,00<sup>25</sup>, contabilizado en las Cuentas 93633, 93614 y 93740, al considerar que correspondían a gastos no deducibles, consignando como base legal, entre otros, el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el numeral 1.9 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8411 y 8412), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que la recurrente:

- Registró en el mes de marzo de 2009 con cargo a la Cuenta 93633: "PR:AV: Apoyo Distribuidor", el gasto por la Factura N° emitida por por concepto de comisiones de intermediación comercial por la venta de 34 proyectores Panasonic por un valor de venta de S/ 17 353,47, y exhibió la solicitud de aprobación; sin embargo, no acreditó dicha venta ni la prestación efectiva del servicio, así como tampoco su causalidad con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora.
- Registró en el mes de diciembre de 2009 con cargo a la Cuenta 93614, el importe de S/ 50 440,00, por la Factura N° 001-2080, emitida por por la compra de estuches para cámaras, respecto de los cuales no acreditó el ingreso al almacén ni su destino.
- Registró con cargo a la Cuenta 93740, el Ad Valorem de la DUA por el importe de S/ 8 266,00, en el mes de mayo de 2009, el cual no constituía un gasto deducible<sup>26</sup>.

Que en ese sentido, la Administración procedió a observar los mencionados gastos, por el importe de S/ 76 059,00, según el siguiente detalle contenido en el mencionado resultado (folios 8295, 8365 y 8380), tal y como se señala en la resolución apelada (folios 9851 y 9855 a 9858):

Factura N°	Proveedor	Importe (S/)
		17 353,47
		50 440,00
		8 266,00
	<b>Total:</b>	<b>76 059,47</b>

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que al respecto, tal como se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 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 en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se

<sup>25</sup> Cabe indicar que, si bien el importe del mencionado reparo asciende a S/ 103 491,00. mediante la resolución apelada, la Administración levantó dicho reparo en el extremo de la DUA N° y las Facturas N° por los importes de S/ 18 825,00, S/ 4 264,66 y S/ 4 342,00, respectivamente, por lo que el importe impugnado en esta instancia asciende a S/ 76 059,00 (S/ 103 491,00 - S/ 27 432,00) (folios 9851 y 9855).

<sup>26</sup> Observación N° 10 del Anexo N° 3.5 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8364 y 8365).





# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que asimismo, en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, y según las Resoluciones N° 07840-3-2010 y 07111-8-2014, entre otras, se indicó que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

## Factura N°

Que de la revisión de lo actuado, se aprecia que la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta 93633: "PR:AV: Apoyo Distribuidor", materia de análisis, debido a que no se acreditó la prestación del servicio de intermediación que habría prestado la mencionada empresa.

Que a fin de sustentar el gasto observado, la recurrente presentó la Factura N° de 19 de marzo de 2009, emitida por por concepto de intermediación comercial en la venta de proyectores, por el importe de US\$ 5 514,29 (S/ 17 353,47) más el Impuesto General a las Ventas; correo electrónico de 22 de agosto de 2012, en el que la recurrente comunica que dicha factura fue emitida por la intermediación para la venta de aquella a la Universidad y que la recurrente factura a esta por la venta de proyectores antes de su nacionalización, de acuerdo con la Factura N° y la Nota de Crédito N° siendo que el precio de venta es igual a la compra de importación; y cheque no negociable emitido por la recurrente a la mencionada empresa (folios 8839 a 8841).

Que respecto al servicio de intermediación comercial, este Tribunal en la Resolución N° 08291-3-2017 ha señalado que si bien puede resultar razonable que para la realización de actividades propias de su giro de negocio, se pague comisiones de venta, corresponde que la recurrente acredite que tales operaciones se efectuaron en la realidad, no resultando suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos, sino que se debe mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que lo acrediten, como podrían ser correspondencia comercial, correos electrónicos, informes, memorandos o reportes, que sustenten el contacto continuo entre las partes respecto a las negociaciones comerciales desarrolladas, así como otra documentación que genere certeza respecto a tales adquisiciones.

Que al respecto, cabe señalar que conforme con el criterio antes glosado, no basta el comprobante de pago observado para acreditar la efectiva prestación del servicio de intermediación comercial, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de la operación observada; asimismo, el mencionado correo electrónico emitido en el ejercicio 2012, en modo alguno sustenta la efectiva prestación de un servicio cuestionado, siendo que el cheque antes glosado solo acreditaría el pago del comprobante de pago observado, pero de él no se puede advertir la operación que habría originado su emisión.

Que por lo tanto, del análisis conjunto de los documentos antes descritos, se advierte que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la realización del servicio que habría prestado a la recurrente y por el que se emitió la Factura N° a pesar de haber sido requerida expresamente para ello, por lo que procede mantener el reparo en este extremo.

## Factura N°

Que como se ha indicado, la recurrente registró como gasto en el mes de diciembre de 2009, el importe de S/ 50 440,00, por la Factura N° emitida por por la compra de estuches para cámaras, advirtiéndose de la resolución apelada (folios 9856 y 9857), que



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

la Administración mantuvo el reparo en este extremo, debido a que la recurrente no sustentó el destino de los estuches adquiridos.

Que a fin de sustentar el gasto observado, la recurrente presentó la Factura N° de 11 de diciembre de 2009, emitida por la citada empresa a la recurrente, por concepto de 5 200 estuches para cámaras Lumix sin logo, por un valor unitario de S/ 9,70 y el importe total de S/ 50 440,00 más el Impuesto General a las Ventas; solicitud de aprobación de dicha compra, orden de compra emitida por la recurrente, Guías de Remisión N° emitidas por el proveedor por el traslado de los bienes a los que se alude en la referida factura, los cuales cuentan con firma y sello del almacén de la recurrente, ficha RUC del proveedor y cheque no negociable emitido por la recurrente a la aludida empresa (folios 1180 a 1184 y 8834 a 8838).

Que de la revisión de los anotados documentos, no se advierte que la recurrente haya acreditado con la respectiva documentación sustentatoria, que los bienes adquiridos mediante la Factura N° hayan sido utilizados o asignados a sus actividades gravadas, para ser considerado como un gasto deducible del ejercicio 2009.

Que si bien la recurrente en la instancia de reclamación, presentó las Facturas N°

emitidas por la recurrente a diversos clientes el 4 y 9 de diciembre de 2009, por la transferencia gratuita de estuches "FS PUS/.6.50" (folios 8819 a 8832), como señala la Administración en la resolución apelada (folios 9856 y 9857), se advierten inconsistencias entre la cantidad, valor y características de los bienes adquiridos con los bienes transferidos en los citados documentos, toda vez que los bienes transferidos tienen una descripción distinta, habrían sido efectuados en fecha anterior a la factura de compra y solo acreditarían la transferencia gratuita de 296 unidades, mientras que las unidades adquiridas sumaban 5 200 estuches.

Que por lo expuesto, el reparo al gasto del ejercicio 2009, por no acreditar el destino de los bienes adquiridos mediante la Factura N° se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que toda vez que tomó conocimiento de la observación al finalizar la fiscalización, esto es, con el Resultado del Requerimiento N° y no se le solicitaron pruebas al respecto, recién en la etapa de reclamación tuvo la oportunidad de formular sus descargos y presentar pruebas, las cuales la Administración se negó a merituar; cabe señalar que, de acuerdo con el requerimiento antes glosado, la Administración sí solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria de los gastos materia de acotación y, conforme con lo analizado en el punto 1 de la presente resolución, a través del resultado del requerimiento antes descrito se dejó constancia de la evaluación realizada a los descargos y la documentación presentada por la recurrente, así como del sustento que motiva el presente reparo, consignando la base legal que sustenta la emisión del valor impugnado, lo que se encuentra de acuerdo a ley, siendo que tal y como se aprecia en la resolución apelada, la Administración analizó las pruebas presentadas por la recurrente, señalando que se evidenciaban inconsistencias entre la cantidad, valor y características de los bienes transferidos mediante las facturas presentadas en reclamación, por lo que lo argumentado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que en la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, la presente observación fue levantada, por lo que solicita que se siga el mismo criterio; corresponde indicar que el hecho que en la referida fiscalización la Administración no hubiera reparado el crédito fiscal por la adquisición realizada mediante la Factura N° no enerva la procedencia del reparo de autos, por tratarse de un procedimiento de fiscalización distinto al que es materia de análisis.



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

DUA Nº

Que de la revisión de lo actuado, se aprecia que la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta 93740, por el importe de S/ 8 266,00, correspondiente al Ad Valorem de la DUA

Que a fin de sustentar dicho gasto, la recurrente presentó la impresión de su Libro Diario, donde se observa un registro del 12 de mayo de 2009, por el cargo en la Cuenta 93740, por el importe de S/ 8 266,00 (folio 8818); sin embargo, aquella no proporcionó ningún medio probatorio adicional que explicara tal deducción; de lo que se tiene que aquella no ha sustentado el gasto observado, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que ahora bien, al haberse mantenido el reparo por otros gastos no deducibles para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

## 2.9 Notas de crédito emitidas por descuentos por los que no acredita causalidad

Que del Anexo N° 2.1 y del punto 9 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 9692 a 9701 y 9736), se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto del ejercicio 2009, por el importe de S/ 572 645,00, al considerar que correspondían a gastos no deducibles, consignando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el numeral 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 8111 y 8112), la Administración comunicó a la recurrente que, de la información proporcionada en el Registro de Ventas, verificó la emisión de notas de crédito a sus clientes, detalladas en el anexo de dicho requerimiento (folio 8110), por lo que le solicitó que explicara por escrito y sustentara documentariamente la naturaleza de la operación y los motivos que generaron su emisión, así como los documentos que detallaran las políticas de ventas aplicables en el ejercicio fiscalizado.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 16 de marzo de 2012 (folios 8086 a 8090), en el que señaló que la mayoría de las notas de crédito detalladas en el mencionado anexo correspondían al procedimiento que seguía para aplicar sus políticas de facturación, pues los días previos al inicio de cada mes, el área de ventas aprobaba un listado de precios, en el que se establecía el precio sugerido al público por cada modelo y el precio base de facturación a sus clientes, quienes los ofrecerían a los consumidores finales, sobre el que realizaban ajustes en función a las negociaciones que llevaba a cabo con las tiendas, y que dichos ajustes por la diferencia entre el precio base y el precio al que los productos eran vendidos a aquellas, era el que aparecía en las notas de crédito materia de requerimiento, las cuales eran emitidas de forma simultánea a la facturación, siendo que no existía ningún impedimento formal para tal procedimiento. Explicó que debido a sus políticas internas, las facturas a sus clientes debían ser emitidas con el precio de sus listas, por lo que los mencionados ajustes se realizaban mediante la emisión de notas de crédito, y que existían algunos casos en los que dicha emisión respondía a motivos distintos como bonificaciones por convenios para el cumplimiento de metas, que eran otorgadas en cumplimiento de convenios comerciales suscritos con sus clientes, y descuentos sobre el precio de productos discontinuados o de baja rotación, que eran otorgados luego de una autorización previa, en el que se detallaban los motivos de dichos descuentos.

Que en el numeral 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8097 a 8106), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- Notas de crédito de emisión automática: La recurrente registraba con cargo a la Cuenta 74110: "Rebates" los descuentos otorgados y que fijado el precio base de facturación, todos los meses aquella negociaba con cada cliente un precio distinto siendo que las notas de créditos materia de requerimiento correspondían a descuentos por el ajuste del precio referencial y el precio pactado con cada cliente,



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

registrados en la referida cuenta, por lo que dichos descuentos no tenían carácter general, pues fueron otorgados a sus clientes de forma liberal, ya que pactó con cada cliente un porcentaje distinto sin sustentar los motivos que justificaran ello; sin embargo, consideró tales descuentos una práctica usual en la recurrente al otorgarse sobre el precio al momento de la compra; por lo tanto, únicamente procedió a observar la diferencia con el importe del descuento realizado el mismo día a otro cliente con la misma naturaleza de distribuidor y en algunos casos al mismo cliente. Agregó que la recurrente no acreditó el beneficio adicional que hubiere obtenido al otorgar los referidos descuentos, en el que se visualizara la mejora de la rotación de los productos; y, además, de acuerdo a la lista de precios exhibida, los márgenes del descuento se encontraban fuera del promedio en relación con los otorgados al resto de clientes. En ese sentido, procedió a observar el importe de S/ 66 720,79, según el detalle contenido en el Anexo N° 02 del mencionado resultado (folios 8094 a 8096).

- Descuentos sobre el precio de productos discontinuados o de baja rotación: i) La Factura N° de 23 de febrero de 2009 fue emitida por la venta de 1000 unidades de licuextractor MJ-W176PWTC a un precio unitario de US\$ 82,86 y en la misma fecha se emitió la Nota de Crédito N° en la que se considera un precio unitario de US\$ 42,02 y, según el registro de Kardex, el saldo al 1 de enero de 2009 de dicho producto era 936 unidades a un costo unitario de S/ 196,00, siendo que el 19 de enero de 2009 ingresaron al stock 200 unidades del referido producto a un costo unitario de S/ 220,00 y el costo unitario al momento de la venta era de S/ 200,00, de acuerdo con el aludido registro, por lo que en el mes de enero la recurrente adquirió 220 licuextractores; por lo tanto, no es válido el argumento de aquella en el sentido que el producto era de baja rotación, pues el tiempo transcurrido entre la última compra y la venta era mínimo; en ese sentido, tomó como referencia la venta del mismo modelo de producto efectuada mediante la Factura N° de 18 de febrero de 2009 y la Nota de Crédito N° de 20 de febrero de 2009, en la que la venta se realizó por un valor unitario neto de S/ 252,22 y procedió a observar la diferencia entre dicho valor y el valor unitario neto de US\$ 42,02 determinado según la Factura N° y la Nota de Crédito N° ii) la Factura N° de 25 de febrero de 2009 fue emitida por la venta de varios productos, entre ellos, 213 cámaras fotográficas digitales DMCS-D-LZ10S9, 37 cámaras fotográficas digitales DMCS-D-LZ10S y 150 minicomponentes SC-VK760GCPK a un precio unitario de S/ 672,27, S/ 672,27 y S/ 1 350,90, respectivamente, y en la misma fecha se emitió la Nota de Crédito N° en la que se considera un precio unitario de S/ 268,90 para las cámaras y S/ 659,00 para el minicomponente, el cual tuvo movimiento durante todo el ejercicio, por lo que la falta de rotación no era un argumento válido, siendo que la documentación presentada no acreditaba ello, por lo que procedió a observar el descuento consignado en la referida nota de crédito; iii) la Factura N° de 27 de febrero de 2009 fue emitida, entre otras, por la venta de 2 centrales telefónicas I.P. KX-TDE100BX y 4 centrales telefónicas I.P. KX-TDE200BX a un precio unitario de US\$ 2 240,00 y US\$ 2 447,00, respectivamente, y en la Nota de Crédito N° se considera un precio unitario de US\$ 1 036,80 y US\$ 1 243,50, respectivamente; asimismo, de acuerdo a la solicitud de aprobación, los descuentos se aplicarían a los productos PBX, Pizarra, LCD, Video Sys y consumible de impresora, pero no identifica los productos, descuentos a aplicar en cada caso, ni el cliente, siendo que las referidas centrales tuvieron movimiento durante todo el ejercicio, por lo que procedió a observar el cargo en la Cuenta 74110, por el importe S/ 95 929,86. Preciso que si bien la recurrente señaló que el precio de los bienes por los que emitió las notas de crédito observadas disminuyó por razones de cambio tecnológico, no demostró tal situación ni el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normatividad vigente, por lo que procedió a observar el importe total de S/ 428 118,64.
- Bonificaciones por convenios para el cumplimiento de metas: La recurrente registró las notas de crédito emitidas por dichas bonificaciones en la Cuenta 93611: "PR:BO: Convenios", las cuales fueron conocidas por la recurrente en el ejercicio 2008, por lo que el cumplimiento de metas fue fijado en función de las ventas realizadas en dicho ejercicio; por lo tanto, correspondía deducirlas en el ejercicio 2009. En ese sentido, procedió a observar el importe de S/ 849 175,59, según el detalle contenido en el mencionado anexo.

Que ahora bien, del detalle contenido en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (folios 8094 a 8096), el punto 9 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° y lo señalado en la resolución apelada (folio 9855/vuelta), se aprecia que el reparo materia de análisis se compone de la siguiente manera:



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

Concepto	Importe S/
Notas de crédito automáticas por descuentos fuera del margen normal	66 720,70
Notas de crédito por productos de baja rotación	428 118,64
Notas de crédito por bonificación <sup>27</sup>	77 805,50
<b>Total:</b>	<b>572 644,84</b>

## Notas de crédito automáticas por descuentos fuera del margen normal

Que conforme se advierte del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° el reparo corresponde a 4 notas de crédito emitidas a en el mes de febrero de 2009, que fueron contabilizadas como cargos en la cuenta 74110 – Rebates (folios 8095 y 8096), advirtiéndose de la resolución apelada, que la Administración mantuvo el reparo en este extremo debido a que la recurrente no sustentó los motivos por los que otorgó porcentajes de descuento diferentes el mismo día a sus clientes distribuidores y, en algunos casos, al mismo cliente (folio 9854/vuelta).

Que al respecto, únicamente se advierte en autos las listas de precios de enero y febrero de 2009 (folios 7252 a 7351), lo que no resulta suficiente a fin desvirtuar la observación formulada por la Administración, referida a los descuentos otorgados fuera del margen normal, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

## Notas de crédito por productos de baja rotación

Que del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (folio 8095), y lo señalado en la resolución apelada (folios 9852 y 9853), se aprecia que la Administración reparó notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de descuentos en el mes de febrero de 2009, que fueron contabilizadas como cargos en la cuenta 74110 – Rebates, toda vez que la recurrente no acreditó la baja rotación de los productos que alega, y que corresponde a las siguientes notas de crédito:

Nota de Crédito N°	Cliente	Importe del Reparo S/
		115 654,95
		216 533,83
		95 929,86
	<b>Total:</b>	<b>428 118,64</b>

Que de lo actuado, se aprecia que a fin de sustentar los mencionados descuentos la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Nota de Crédito N° La recurrente presentó i) Nota de Crédito N° de 23 de febrero de 2009, emitida por aquella a su cliente la cual hace referencia a la Factura N° (folio 8794), ii) Factura N° de 23 de febrero de 2009, emitida por la recurrente a dicho cliente, por la venta de 1000 licuoextractores modelo MJ-W176PWTC (folio 8793), iii) Solicitud de aprobación de 19 de febrero de 2009, mediante la que se autoriza la venta de un lote de los referidos licuoextractores con precio especial por motivos de lenta rotación (folio 8792), iv) Registro de Inventario Permanente Valorizado de la recurrente de junio de 2008 a febrero de 2009, en el que se aprecia que entre junio y diciembre de 2008 se registraron diversas entradas y salidas del mencionado producto, siendo que en el mes de enero de 2009, el saldo del mes anterior ascendía a 936 unidades y el 19 de enero de 2009 la recurrente adquirió 200 unidades, registrándose entre enero y febrero de 2009 diversas ventas, las cuales ascendieron a un total de 1093 unidades (folios 8780 a 8791).

<sup>27</sup> Las Notas de crédito por bonificación detalladas en el citado resultado ascienden a S/ 849 175,59, al cual se le resta los reparos consideradas en el Resultado del Requerimiento N° por S/ 771 370,09 (folio 8094).





# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

- Nota de Crédito N°                      La recurrente presentó i) Nota de Crédito N°                      de 25 de febrero de 2009, emitida por aquella a su cliente                      la cual hace referencia a la Factura N°                      (folio 8813), ii) Factura N°                      de 25 de febrero de 2009, emitida por la recurrente a dicho cliente, por la venta de diversos productos, tales como 213 cámaras digitales DMCS-D-LZ10S9, 37 cámaras fotográficas digitales DMCS-D-LZ10S y 150 minicomponentes modelo SC-VK760GCPK (folio 8812), iii) Solicitud de aprobación de 17 de febrero de 2009, mediante la que se autoriza la venta de las mencionadas cámaras a un precio especial por motivos de lenta rotación (folio 8811), iv) Registro de Inventario Permanente Valorizado de la recurrente de junio de 2008 a febrero de 2009, en el que se aprecia diversos registros de entradas y salidas de las mencionadas cámaras (folios 8795 a 8810).
- Nota de Crédito N°                      La recurrente presentó i) Nota de Crédito N°                      de 27 de febrero de 2009, emitida por aquella a su cliente                      la cual hace referencia a la Factura N°                      (folio 8779), ii) Factura N°                      de 27 de febrero de 2009, emitida por la recurrente a dicho cliente, por la venta de diversos productos, tales como centrales telefónicas KX-TDE100BX y KX-TDE200BX (folio 8778), iii) Solicitud de aprobación de 5 de marzo de 2009, mediante la que se autoriza descuentos especiales a productos de PBX, pizarra, LCD, video Sys, consumibles de impresora copiadora, por baja rotación y modelos discontinuados (folio 8776) , iv) Registro de Inventario Permanente Valorizado de la recurrente de agosto de 2008 a febrero de 2009, en el que se aprecian diversos registros de entradas y salidas de los mencionadas productos (folios 8711 a 8776).

Que del análisis de la mencionada documentación se tiene que la recurrente no cumplió con presentar documentación adicional que permita verificar que, en efecto, las notas de crédito materia de acotación se trataban de descuentos por la venta de productos con baja rotación, tal como aquella alega (folio 9527), como por ejemplo, documentación referida al nivel de ventas planeado, la frecuencia de ventas o la política de ventas en la que se establezca en qué supuestos se consideraba que los productos adolecían de una lenta rotación, siendo que la Administración verificó que algunos productos tuvieron movimiento todo el ejercicio, o que el tiempo transcurrido entre la última compra y la venta era mínimo, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

## *Notas de crédito por bonificación – gasto de ejercicio anterior*

Que del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N°                      (folio 8094), y lo señalado en la resolución apelada (folios 9852/vuelta), se aprecia que la Administración reparó la Nota de Crédito N°                      emitida a su cliente                      en el mes de febrero de 2009 por concepto de Bonificación 3%, que fue contabilizado como cargo en la cuenta 93611, por el importe de la bonificación calculada sobre las ventas realizadas en los meses de noviembre y diciembre de 2008, y se aceptó la bonificación calculada sobre las ventas del mes de enero de 2009<sup>28</sup>.

Que al respecto, obran en autos la Nota de Crédito N°                      de 24 de febrero de 2009, emitida por la recurrente a                      por concepto de "bonificación 3%" (folio 8710); el "Convenio de Compras Año Nov – Dic (2008) y Ene (2009)", celebrado entre la recurrente y                      (folio 3274), en el que se aprecia que la recurrente se comprometió al pago de una bonificación por escala; el documento "Verificación de convenios de ventas (cumplimiento de ventas)                      de 20 de febrero de 2009, por la liquidación de la bonificación correspondiente a los periodos noviembre de 2008 a enero de 2009, la cual fue calculada en función de las ventas realizadas en dicho periodo; "Consolidado Invoice", Memorándum, reportes en los que se advierte la cantidad despachada en noviembre y diciembre de 2008 y enero de 2009 (folios 3271 a 3277).

Que de la mencionada documentación se verifica que la recurrente autorizó el otorgamiento de una bonificación a su cliente                      por la meta de ventas alcanzada en el periodo noviembre de 2008 a enero de 2009, siendo que la Administración, como se indicó, observó el

<sup>28</sup> Del resultado del citado requerimiento, se indica que el convenio de compras abarcó el periodo de noviembre de 2008 a enero de 2009, advirtiéndose que se reparó una parte de la nota de crédito emitida, y se precisa que se repara el gasto del ejercicio anterior (folio 8094).



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

importe de la bonificación que estaría asociada a las ventas de los meses de noviembre y diciembre de 2008, al considerar que su devengo se produjo en el ejercicio 2008.

Que sin embargo, 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, y de acuerdo a la documentación presentada por la recurrente, el análisis del cumplimiento de la meta se hace respecto de las ventas acumuladas en el periodo noviembre de 2008 a enero de 2009, por lo que la bonificación materia de análisis debió reconocerse cuando su cliente generó el derecho a recibirla, esto es, al cierre del mes de enero de 2009, momento en el que surgió la obligación de otorgar tal bonificación a dicho cliente, en virtud del porcentaje de la meta que alcanzó en dicho momento.

Que en consecuencia, en aplicación del principio del devengado, y estando a que el cumplimiento de las condiciones surgió después del cierre del ejercicio 2008, correspondía el reconocimiento de la bonificación al cliente en el ejercicio 2009, por lo que el reparo en este extremo no se encuentra arreglado a ley; y, en tal sentido, procede levantarlo en cuanto al mismo.

Que ahora bien, al haberse levantado parcialmente el reparo por notas de crédito emitidas por descuentos en el extremo referido a notas de crédito por bonificación – gasto de ejercicio anterior, conforme al análisis efectuado precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide el mismo, en los términos antes indicados.

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente instancia respecto a los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, según el cual se ha dispuesto la reliquidación de algunos reparos, y se han levantado y mantenido otros; corresponde que la Administración proceda con la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

## 2.10 Solicitud de reconocimiento de bonificaciones otorgadas en el ejercicio 2010

Que en instancia de reclamación (folios 9562 a 9566), la recurrente solicitó que la Administración reconozca en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, las bonificaciones otorgadas en el ejercicio 2010 por el cumplimiento de metas correspondientes al ejercicio 2009.

Que al respecto, si bien en la resolución apelada (folio 9889/vuelta), la Administración señala que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó copias de notas de crédito, solicitudes de aprobación, memorándums, detalle de reconocimiento de precios y consolidado invoice por la bonificaciones cargadas a cuentas de gastos en el ejercicio 2010 que fueron calculadas en base a las ventas de octubre a diciembre de 2009 y que el reconocimiento de tales bonificaciones en el ejercicio 2009 se analizaría en el literal f) de dicha resolución (folios 9879 a 9883/vuelta), de la revisión de este no se advierte que la Administración hubiera efectuado tal análisis, por lo que corresponde que la Administración verifique ello y se pronuncie sobre dicho argumento.

## 3. Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 a 5 de las Resoluciones de Determinación N° (folios 9658 a 9691), se aprecia que la Administración reparó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por la deducción indebida por las notas de crédito emitidas a clientes distribuidores por reconocimiento de precios, bonificaciones y descuentos por pronto pago<sup>29</sup>, y modificó el coeficiente aplicado por la recurrente en la determinación de los citados pagos a cuenta.

Que según el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les

<sup>29</sup> Cabe indicar que mediante la resolución apelada, la Administración rectificó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, junio a setiembre, noviembre y diciembre de 2009, toda vez que levantó el referido reparo en el extremo de las bonificaciones por pilas (folios 9849).



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) 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 gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, y b) aquellos 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.

Que el citado artículo 85 agrega que, para efecto de lo dispuesto en el, se consideran ingresos netos el total de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que correspondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley.

## **Base de cálculo**

Que la Administración tributaria reparó la deducción indebida de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, por las notas de crédito emitidas a clientes distribuidores por reconocimiento de precios, bonificaciones y descuentos por pronto pago, que fueron registrados como gastos, para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folio 9676).

Que estando a que la procedencia de los reparos a los gastos ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia en la que se mantuvo algunos reparos y se levantó otros, corresponde resolver en igual sentido, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide el mencionado reparo.

## **Modificación del coeficiente**

Que del Anexo N° 5 a las citadas resoluciones de determinación (folios 9658 a 9665), se aprecia que la Administración estableció que las ganancias por diferencia de cambio de los ejercicios 2007 y 2008 que habían sido consideradas por la recurrente en el denominador para establecer el coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, no debían ser incluidas para el referido cálculo, por lo que procedió a determinar un nuevo coeficiente, excluyendo de los citados ingresos netos, los importes correspondientes a la ganancia por diferencia de cambio.

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

Que al respecto, mediante Resolución N° 11116-4-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, este Tribunal ha establecido que *"las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta."*

Que adicionalmente, la referida resolución de observancia obligatoria precisa entre sus considerandos los siguientes fundamentos:

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



# Tribunal Fiscal

Nº 04308-9-2023

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

Que si bien la Administración, en base a los elementos liquidados por la recurrente, consideró que las ganancias por diferencias de cambio no debía ser incluido a efecto de la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, al haberse establecido en el citado criterio de observancia obligatoria que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador, a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde que la Administración considere lo dispuesto en la referida Resolución Nº 11116-4-2015 y emita un nuevo pronunciamiento al respecto.

Que respecto a la improcedencia de la aplicación de intereses y sanciones por existir duda razonable, sobre lo que se entendía como "ganancia por diferencia de cambio", se debe señalar que conforme a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses ni la aplicación de sanciones si como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria<sup>30</sup> señale expresamente que es de aplicación el presente numeral, extremo este último que no ha sido incluido en la Resolución Nº 11116-4-2015, por lo que no resulta amparable la pretensión de la recurrente.

Que en cuanto a la existencia de dualidad de criterio de la Administración alegada por la recurrente, al haber una contradicción entre lo señalado en el Informe Nº

y la Carta Nº

y las resoluciones de superintendencia que aprobaron los formularios PDT de los años 2008 y 2009; cabe señalar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 12603-8-2011, la "duplicidad de criterio" significa la doble opinión, parecer, dictamen o instrucción que tendría la Administración sobre la interpretación de una norma, siendo que tales expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de esta; asimismo, este Tribunal en la Resolución Nº 05427-1-2005 ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario<sup>31</sup> son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal. En tal sentido, no se advierte de autos la existencia de duplicidad de criterio tal como alega la recurrente, en tanto esta no ha acreditado que la Administración hubiera emitido dos actos formales en los que se evidencie dicha duplicidad, pues si bien hace alusión a las resoluciones de superintendencia antes mencionadas, estas no contienen propiamente una opinión, parecer, dictamen o instrucción de la Administración sobre la interpretación de una norma, sino se encuentran referidas a la aprobación del Programa de Declaración Telemática – PDT de los ejercicios anteriormente indicados, los cuales no constituyen propiamente un acto formal, por lo que carece de sustento la invocación efectuada por la recurrente de que se le libere de la aplicación de intereses y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta<sup>32</sup>.

Que al haberse ordenado que se reliquide el reparo efectuado a la base de cálculo por notas de crédito emitidas a clientes distribuidores por reconocimiento de precios, bonificaciones y descuentos por pronto pago, y se considere lo dispuesto en la Resolución Nº 11116-4-2015 para la determinación del coeficiente aplicable, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación Nº y, en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo.

<sup>30</sup> Al respecto, el segundo párrafo del citado numeral precisa que la aclaración podrá realizarse, entre otras, por resolución del Tribunal Fiscal.

<sup>31</sup> El artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, dispone que no procede la aplicación de intereses, ni sanciones, si como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral (numeral 1) o cuando la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente (numeral 2).

<sup>32</sup> Similar criterio ha sido establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06112-1-2018 y 15838-8-2013, entre otras.



# Tribunal Fiscal

N° 04308-9-2023

## Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009 (folios 9632 a 9657).

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del aludido código, modificada por el Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades que percibían rentas de tercera categoría, la referida infracción se sancionaba con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que las Resoluciones de Multa N° se sustentan en los reparos efectuados en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2009, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia disponiéndose su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la resolución apelada en este extremo y proceder a su reliquidación.

Que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos efectuados en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia disponiéndose su reliquidación, por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiéndose revocar la resolución apelada en este extremo y proceder a su reliquidación.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia de Informe Oral N° 0873-2022-EF/TF, que obra en autos.

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

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 26 de junio de 2013, en el extremo que adiciona fundamentos en instancia de reclamación a los reparos por notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios, bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad en cuanto al punto referido a descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios; gastos de adquisición de vales de consumo destinados a terceros por los que no acredita causalidad; y gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional por los que no acredita causalidad en cuanto al punto referido a apoyo promocional por campañas de los distribuidores.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 26 de junio de 2013, en el extremo de los reparos por notas de crédito emitidas a sus clientes distribuidores por reconocimientos de precios,





# *Tribunal Fiscal*

**Nº 04308-9-2023**

bonificaciones por convenio del ejercicio anterior y descuentos por pronto pago por los que no acredita causalidad; gastos de adquisición de vales de consumo destinados a terceros por los que no acredita causalidad; gastos sustentados en facturas de compras emitidas por sus clientes por concepto de apoyo promocional por los que no acredita causalidad; notas de crédito emitidas por descuentos por los que no acredita causalidad; la solicitud de reconocimiento de bonificaciones otorgadas en el ejercicio 2010; la determinación de la base cálculo y la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del 2009, y las multas vinculadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto 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**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Díaz Tenorio**  
**Secretario Relator (e)**  
QD/DT/LA/MO/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.