



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/03/2022
15:48:14 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

EXPEDIENTE N° : 6605-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de marzo de 2022

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 4 de marzo de 2014 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° _____ a _____, giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, y contra las Resoluciones de Multa N° _____ a _____, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala con relación a los reparos por descuentos y bonificaciones otorgados a sus clientes, que debe tenerse como premisa que al dedicarse a la importación y distribución en el país de electrodomésticos y productos de la marca _____ fabricados en el exterior, si bien su relación comercial directa es con tiendas como Importaciones _____, etc., también 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.

Que en cuanto a los descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios, manifiesta que 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, siendo que de no utilizar esta estrategia disminuirían también sus ingresos.

Que explica que luego de haberse realizado la venta de determinado lote de productos y transcurrido un tiempo prudencial sin que éstos hayan sido vendidos, 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 del mismo y/o nuevos 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, el otorgamiento de descuentos es imprescindible en la comercialización de inventarios con dificultad de rotación, para lo cual invoca las Resoluciones N° 448-3-97 y 2324-5-2003.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/03/2022
10:58:51 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 29/03/2022 11:02:49
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/03/2022 15:28:48
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

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 [redacted] e Importaciones [redacted], 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 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 [redacted] 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 Importaciones [redacted] 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 vales de consumo, arguye que la Administración reparó el crédito fiscal porque a su criterio, se trataría de un gasto que no cumple con el principio de causalidad, al haberse concedido a vendedores con quienes no mantiene un vínculo laboral; 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° 3368-1-2006 y 756-2-2000; 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 electrodomésticos y otros artefactos; 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° 2324-5-2003 y 1918-1-2012.

Que en relación a los 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.

Que mediante escrito de alegatos, la recurrente reitera los argumentos esbozados en su recurso de apelación y añade que en la resolución apelada se incluyeron aspectos no cuestionados durante el procedimiento de fiscalización con relación a los reparos por descuentos otorgados a clientes y adquisición de vales de consumo para incentivar a vendedores. De otro lado, indica que se modificó el



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

sustento del reparo por gastos por apoyo promocional, lo que vulnera su derecho de defensa, por no haber tenido conocimiento previo de estas observaciones, y excede la facultad de reexamen contenida en el artículo 127 del Código Tributario, debiéndose declarar la nulidad de la resolución apelada y dejarse sin efecto los referidos reparos, en virtud del numeral 76 del Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal, aprobado por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 y modificatorias.

Que en cuanto al reparo por descuentos otorgados a clientes (*one shot* y reconocimiento de *stock*), agrega que la Administración realizó un análisis y apreciación aislada, sin atender al contexto y situación específica en que adoptó esta estrategia empresarial; que durante el procedimiento de fiscalización y las instancias de reclamación y apelación, ha rebatido con argumentos sólidos la posición de la Administración y ha presentado facturas, asientos contables, memorándums internos, solicitudes de aprobación, correos electrónicos y reportes en los que se detalla la cantidad de *stock* de las tiendas distribuidoras, que demuestran que resultaba razonable e idóneo el otorgar descuentos para fomentar e incentivar la rotación de su mercadería, la compra de los consumidores finales; que tanto ella como sus *dealers* no manejen una oferta desactualizada y poco atractiva que terminaría siendo obsoleta; y que en virtud de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica le resulta aplicable el criterio expuesto en la Resolución N° 10648-4-2015, la cual se encuentra firme y consentida en instancia judicial, así como el propio pronunciamiento de la Administración en los Resultados de los Requerimientos N° y , emitidos en un procedimiento de fiscalización que se le inició por el ejercicio 2011, en los cuales se aceptó plenamente la razonabilidad e idoneidad de los descuentos otorgados a las tiendas distribuidoras, al considerar que tenían como finalidad disminuir el valor de productos para facilitar su rotación e incentivar futuras compras de nueva tecnología.

Que en lo referido al reparo por vales de consumo, adiciona que los *retails* cuentan con una amplia gama de productos con características y funciones similares en un mismo lugar, por lo cual era indispensable generar incentivos en función a la venta de sus productos para que los promotores los prioricen por sobre los de la competencia, siendo que si bien no existe un vínculo laboral con ellos ni una relación directa con los consumidores finales, según lo expuesto en la citada Resolución N° 10648-4-2015, no existe prohibición legal o reglamentaria que le impida incurrir en gastos indirectos, sean estos de carácter efectivo o potencial; que asimismo lo ha reconocido la propia 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, en el cual no se cuestionó el cumplimiento del principio de causalidad por este tipo de gastos; y que debe tomarse en cuenta que ha presentado los medios probatorios que acreditan la totalidad de las operaciones observadas, por lo que en virtud de los principios de predictibilidad y seguridad jurídica, se debe levantar el reparo.

Que agrega que no corresponde que la Administración pretenda considerar que los gastos por apoyo promocional 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 *stock*; 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, lo cual implica la procedencia del crédito fiscal.

Que por su parte, la Administración sostiene en relación al reparo por bonificación por compras, que la recurrente suscribió convenios con sus clientes e Importaciones con la finalidad de otorgar un porcentaje de bonificaciones por el cumplimiento de importes mínimos de compras en un determinado rango de meses, esto es, las bonificaciones solo se otorgarían si sus compras alcanzaban el mínimo establecido como meta; sin embargo, la recurrente emitió notas de crédito otorgando las bonificaciones correspondiente a tasas 1,5%, 2% y 3%, en los periodos junio y noviembre de 2009, a pesar que en dichos meses tales clientes no cumplieron con las metas acordadas, por lo que no correspondía otorgarles bonificación alguna.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que menciona respecto a los descuentos por reconocimiento de precios, que fueron otorgados por la recurrente a sus clientes distribuidores por mercadería que ya había sido facturada y entregada con anterioridad, es decir, que las notas de crédito se emitieron cuando ya se había perfeccionado en su totalidad la operación de venta y se había transferido la propiedad y el riesgo de los bienes que, posteriormente y en su calidad de propietario, fueron transferidos por el distribuidor a los consumidores finales; en tal sentido, en realidad constituyen un reembolso por las ofertas que el distribuidor cliente le hizo a sus propios clientes; que sobre los descuentos por *one shot*, refiere que las notas de crédito se emitieron para modificar los importes de los comprobantes de pago ya emitidos, a pesar que tales descuentos solo son aceptados cuando se trata de prácticas usuales en el mercado y se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones, lo que no ha sido cumplido, así como para determinadas circunstancias (como el pago anticipado, montos u otros); y que la recurrente no cuenta con contratos de comercialización con sus clientes en los que se establezcan dichos descuentos y tampoco se demostró cuáles fueron los criterios para fijarlos o sus porcentajes, ni en qué medida con ellos mejoró la rotación de sus productos comercializados o incrementó el volumen de ventas.

Que con relación al reparo por apoyo promocional, alega que si bien las facturas contienen la descripción "Apoyo promocional", en la práctica en realidad derivan en una rebaja del precio de venta motivada por cambios en la condición de los productos o del mercado cuando los bienes ya no eran de su propiedad, sino de terceros, por tanto, no tenía ninguna obligación de aceptar tales condiciones comerciales; y que el tipo de operaciones observadas pretendería minimizar el riesgo de sus clientes, al punto de asegurar ganancias a estos últimos aún a pesar de la pérdida propia, por lo que estas operaciones no pueden ser calificadas como apoyo promocional, y en consecuencia, no cumplen con el principio de causalidad.

Que afirma sobre el reparo por vales de consumo, que los gastos por su adquisición no le corresponden, ya que no existe vínculo laboral alguno entre la recurrente y los beneficiarios, en este caso los vendedores de sus distribuidores, ni tampoco ha demostrado la existencia de una obligación contractual que la comprometa a asumirlo; que los vales y demás productos, los tickets y las boletas correspondientes a ventas realizadas por vendedores de sus clientes, solo acreditan la entrega de los vales a los vendedores de Importaciones | . y , mas no identifican con qué facturas de compra se vinculan tales beneficios; que asimismo, en algunas de las boletas de ventas emitidas por sus clientes no se identifica al vendedor que sería acreedor de los vales, y en otros casos, no se han sustentado las ventas realizadas por cada vendedor, siendo en cuanto a los cargos, que a decir de la recurrente demuestran la entrega de vales, solo se tratan de documentos denominados "relación de vales cobradores", que tampoco identifican con qué factura de compra observada se relaciona, existen inconsistencias y no acreditan la entrega efectiva de los vales a los supuestos beneficiarios.

Que en cuanto al reparo por gastos de terceros, prevé que en los contratos celebrados entre la recurrente y sus proveedores, no se establece la obligación de la primera de cubrir los gastos de los trabajadores de . o . por concepto de uniformes, gastos de viaje, capacitación, gastos recreativos, canastas, panetones, pavos, fiestas de fin de año, juguetes, entre otros, siendo además que no se presentó documentación que acredite en qué medida tales gastos contribuyeron a generar renta gravada y/o a mantener la fuente productora, por lo que debe mantenerse dicho reparo.

Que mediante escrito de alegatos, la Administración reiteró lo señalado en la apelada y agregó que no resulta posible reconocer los descuentos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de junio y noviembre de 2009, por las bonificaciones por convenios de compras otorgadas a . e ., debido a que no se acreditó el criterio de generalidad dispuesto en el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el presente caso, a través de la Carta N° SUNAT y el Requerimiento N° (folios 622, 623 y 634), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitivo a la recurrente, respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009,



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

siendo que como consecuencia de ello estableció reparos a la base imponible, entre otros¹, por i) Bonificación por convenios de compras y ii) Descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios; así como reparos al crédito fiscal por los siguientes conceptos: (i) Apoyo promocional, (ii) Vales de consumo y (iii) Gastos de terceros, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° a l (folios 1108 a 1164) y las Resoluciones de Multa N° a (folios 1165 a 1188).

Que conforme se observa del recurso de apelación (folio 1399), la recurrente impugna la apelada en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las citadas Resoluciones de Determinación N° a l y Resoluciones de Multa N° a , por lo que la controversia consiste en determinar si los anotados valores se encuentran conforme a ley en tal extremo².

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

A

Reparos a la base imponible

Que del Anexo N° 3 y el Punto 1 del Anexo N° 7 a las Resoluciones de Determinación N° a (folios 1127 a 1146 y 1150), se aprecia que la Administración estableció reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a abril y junio a diciembre de 2009, por las notas de crédito emitidas a clientes distribuidores por los siguientes conceptos: (i) Descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios y (ii) Bonificaciones por convenio de compras, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° , y al amparo del artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Bonificación por convenio de compras

Que el inciso a) del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, antes de la modificación introducida por la Ley N° 30264, indicaba que en las ventas de bienes la base imponible estaba constituida por el valor de venta.

Que de acuerdo con el artículo 26 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 950, del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá: a) El monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido. Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes; b) El monto del impuesto bruto, proporcional a la parte del valor de venta o de la retribución del servicio restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas de bienes o de prestación de servicios. La anulación de las ventas o servicios está condicionada a la correspondiente devolución de los bienes y de la retribución efectuada, según corresponda³; y c) El exceso del impuesto bruto que por error se hubiere consignado en el comprobante de pago, siempre que el sujeto demuestre que el adquirente no ha utilizado dicho exceso como crédito fiscal. Agrega que las deducciones deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el reglamento.

Que el numeral 13 del artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago

¹ Cabe precisar que el reparo por "promoción pilas" fue levantado por la Administración mediante la resolución apelada.

² Si bien la recurrente ha invocado la nulidad alegando irregularidades del procedimiento administrativo, ello será analizado en los reparos correspondientes.

³ Antes de la modificación introducida con el Decreto Legislativo N° 1116.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes; y d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Que por su parte, los numerales 1.1 a 1.4 y 1.6 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 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; sólo 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.

Que en las Resoluciones N° 4211-1-2007 y 3010-4-2012 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 de acuerdo al criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 58-3-2012, los descuentos no pueden aplicarse arbitrariamente, sino que deben adecuarse a los dispositivos legales vigentes, en este caso, a los incisos a) y b) del numeral 13 del artículo 5 del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, esto es, que se vinculen a circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros similares y que se otorguen con carácter general.

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.

Que de los Anexos N° 3 y 7 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a (folios 1134, 1135 y 1150), se aprecia que la Administración reparó las notas de crédito emitidas por concepto de "Bonificaciones por compras" otorgados a favor de _____ e Importaciones _____, por el monto de S/ 473 633,00, al considerar que calificaban como liberalidades.

Que de acuerdo con el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folio 489), la Administración señaló que de la revisión del Registro de Ventas se verificó la anotación de notas de crédito que se detallan en los Anexos N° 3.1 al 3.11 (folios 424 a 469), por lo que solicitó a la recurrente sustentar documentaria y fehacientemente el origen y el motivo de las emisiones de las notas de crédito detalladas en los referidos anexos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 30 de abril de 2013 (folios 399 a 402), en el cual indicó que un primer rubro de las notas de crédito observadas responden a bonificaciones por convenio de compras, concedidas como consecuencia del cumplimiento de metas de ventas, siendo esta una práctica usual que busca incentivar las ventas de sus productos a los consumidores finales por parte de las tiendas que son sus clientes.

Que asimismo, precisó que tratándose de las bonificaciones concedidas a _____ (periodos abril de 2008 a marzo de 2009 y abril a setiembre de 2009) e Importaciones _____ (periodos abril y mayo de 2009), si bien ambos clientes no cumplieron con la meta planteada, conforme se aprecia de las comunicaciones internas cursadas entre sus funcionarios, se les concedió la bonificación ofrecida con el



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

propósito de fidelizar a _____, y por la estrecha relación que mantiene con Importaciones desde hace muchos años, a fin de incentivar sus ventas.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 372 a 376), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente y de la documentación presentada, así como señaló que no aceptaba las bonificaciones otorgadas a sus clientes, en tanto verificó que ninguno de los dos cumplió con las cuotas de compras establecidas originalmente como condición para su entrega. En tal sentido, al no existir obligación de otorgar las referidas bonificaciones, concluyó que calificaban como liberalidades y reparó la suma de S/ 473 632,59, según se detalla en el Anexo N° 3.1 adjunto al citado resultado (folio 350).

Que mediante el Item 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folio 97), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la fiscalización a efectos que presente los descargos correspondientes.

Que a través del escrito de 15 de julio de 2013 (folios 60 a 62), la recurrente señaló, entre otros, que las bonificaciones otorgadas sin haberse cumplido las metas trazadas originalmente obedecen a circunstancias específicas que se presentaron en cada caso concreto, siendo que en el caso de Tiendas _____ se buscó fidelizarla y estrechar la relación con el cliente para incentivar sus ventas, y tratándose de _____, se otorgó la bonificación debido a la estrecha relación que mantienen desde hace muchos años, a fin de incentivar sus ventas.

Que conforme se aprecia del Punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 81 a 84), la Administración dio cuenta del escrito de la recurrente y mantuvo la observación efectuada en el Resultado del Requerimiento N° _____

Que de lo expuesto, se aprecia que la Administración reparó las notas de crédito emitidas por la recurrente por concepto de "Bonificación por convenio de compras", toda vez que no acreditó que los clientes beneficiarios de las citadas bonificaciones hubieran cumplido con las metas establecidas en los convenios suscritos con éstos, lo cual además es reconocido por ella, tanto durante la fiscalización, como en sus respectivos recursos de reclamación y apelación, de acuerdo con el siguiente detalle (folio 350):

| Periodo | Fecha | N° | Cliente | Descripción | Valor de Venta (S/) | IGV (S/) |
|---------|------------|-----------|---------|-------------------|---------------------|-----------|
| 06-2009 | 11/06/2009 | 301-45400 | | Bonificación 3% | 218 353,65 | 41 487,19 |
| 06-2009 | 22/06/2009 | 301-45735 | | Bonificación 2% | 138 537,08 | 26 322,05 |
| 11-2009 | 18/11/2009 | 301-52314 | | Bonificación 1,5% | 116 741,86 | 22 180,95 |

Que ahora bien, según lo alegado por la recurrente, existieron circunstancias particulares que motivaron que a pesar que las aludidas 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 mantiene con Importaciones desde hace muchos años, así como incentivar las ventas de éstas.

Que al respecto, obran en autos: i) el "Convenio de compras año 2008 (Abril 2008 a Marzo 2009)" (folio 198), celebrado entre la recurrente y _____, para el otorgamiento de bonificaciones, de cuyo contenido se aprecia que la meta semestral para los periodos octubre de 2008 a marzo 2009, era de US\$ 2 600 000,00, correspondiendo una bonificación del 3%; ii) el "Convenio de compras I Semestre 2009 (Abril a Setiembre)" (folio 173), celebrado también con _____, del cual se advierte que la meta semestral establecida para el indicado periodo fue de US\$ 2 700 000,00, correspondiendo una bonificación del 1,5%; y iii) el "Convenio _____ Campañas día de la madre 2009" (folio 178), celebrado entre la recurrente e Importaciones _____, en el cual se observa que las partes pactaron una meta bimestral (abril y mayo de 2009) de US\$ 2 500 000,00, al cual le corresponde una bonificación de 2%.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

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) Tiendas Efe S.A.”, 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 Importaciones Hiraoka S.A.C.; “Solicitud de Aprobación”; “Memorándum Interno”; “Detalle de información para la facturación”; correos internos y asientos contables (folios 166 a 202); de los cuales se verifica que aquélla autorizó el otorgamiento de los bonos de 3%, 1,5% y 2%, respectivamente, 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, éstos 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 Tiendas Efe S.A. e Importaciones Hiraoka S.A.C., el reparo establecido por la Administración se encuentra arreglado a ley.

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 a Tiendas Efe S.A. 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 Importaciones Hiraoka S.A.C. se encuentra justificada, a pesar de no haber cumplido la meta fijada para los periodos abril y mayo de 2009, debido a que es una de sus principales clientes, con quien mantienen una relación comercial importante de muchos años y presentaba la mayor venta de sus productos; 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.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Descuentos por one shot y reconocimiento de precios

Que de los Anexos N° 03 y 07 de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 1127 a 1132 y 1150), se observa que la Administración efectuó reparos al débito fiscal por notas de crédito emitidas por concepto de "One shot" y "Reconocimiento de precios" a los clientes Tiendas por Departamentos

., por la suma total ascendente a S/ 6 959 297,00.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folio 489), la Administración señaló a la recurrente que de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, entre otros, las notas de crédito se emitían principalmente por anulaciones, descuentos, bonificaciones y devoluciones, solo podrían ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar los comprobantes de pago emitidos con anterioridad y que, para el caso de los descuentos o bonificaciones, solo podían modificar comprobantes de pago que le dieran derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario. Por tanto, solicitó a la recurrente que sustentara documentaria y fehacientemente el origen y el motivo de la emisión de las notas de crédito detalladas en los Anexos N° 3.1 al 3.11 adjuntos (folios 424 a 469), entre los cuales se encontraban las notas de créditos emitidas a los clientes señalados en el párrafo precedente.

Que mediante escrito de 30 de abril de 2013 (folios 394 a 397), la recurrente señaló que las notas de crédito observadas comprendían descuentos por "One shot" y "Reconocimiento de precios", siendo su propósito contrarrestar la pérdida de vigencia de determinados productos por el vertiginoso avance de la tecnología y la aparición de nuevos modelos ofrecidos por la competencia; que los referidos descuentos buscaban mantener sus productos en un precio competitivo y no sean desplazados por completo de la preferencia de los consumidores finales, al haber aparecido nuevos productos y/o modelos a precios similares; y que de no hacerlo así, sus clientes, que a su vez son distribuidores, no venderían sus productos ni realizarían nuevos pedidos, repercutiendo ello negativamente en sus niveles de ventas.

Que agregó que el mercado de los electrodomésticos era sumamente agresivo, por la fuerte competencia y rápida devaluación de los productos, siendo de vital importancia liquidar su mercadería rápidamente por la constante aparición de nuevos modelos en cortos intervalos; que en vista de lo anterior, se encontraba obligada a asumir diferentes estrategias de liquidación para incrementar, o al menos mantener, el nivel de venta de sus productos; que una de las medidas adoptadas consistió en otorgarle a sus distribuidores un descuento en relación a aquellos inventarios que tuvieron dificultades de rotación para que puedan agotar el *stock* y realizaran nuevos pedidos de los productos que comercializa; y, que de no haber contado con esta política de descuentos su nivel de ventas se habría visto seriamente afectado pues la permanencia de *stock* de productos sin rotación en los locales de sus clientes, le privaba de nuevos pedidos e impedía la continuidad en sus niveles de ventas, citando a dicho efecto el criterio expuesto en las Resoluciones N° 448-3-97 y 2324-5-2003.

Que a través del Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 363 a 368), la Administración dejó constancia de lo argumentado por la recurrente y señaló que según lo verificado de sus registros contables, documentación sustentatoria adjunta y normas legales aplicables, la emisión de las notas de crédito a sus clientes distribuidores se debió a descuentos por "Reconocimiento de precios" y "One shot", los cuales fueron otorgados por mercadería facturada con anterioridad, que ya le había sido entregada y respecto de la cual ya se había perfeccionado en su totalidad la venta, por lo que al ya no constituir mercadería de su propiedad, no advertía cómo se habrían afectado sus resultados económicos por los cambios en las condiciones de los productos ni del mercado.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que agregó que las notas de crédito no eran los documentos previstos normativamente para sustentar gastos para efectos tributarios, y que debían ser emitidas de conformidad con lo estipulado en el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, para modificar los importes de comprobantes otorgados con anterioridad, debiendo contener los mismos requisitos y características que los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitieron, para que haya una identificación específica respecto de los bienes que trata y en qué monto 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; asimismo, que las notas de crédito reparadas no cumplían con el requisito comprendido en el numeral 4 del artículo 10 del reglamento citado, pues no contaban con el número de comprobantes de pago que estaban modificando, a fin de identificar la operación original con la que guardaban relación.

Que además, destacó que 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.

Que añadió que 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, no podría aceptarse, bajo esa lógica, que la recurrente disminuyera su base imponible del Impuesto General a las Ventas, debido a que la pérdida de valor debió ser asumida por los propietarios de los bienes, que eran los clientes/distribuidores; y que tampoco 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 no presentó respaldo de la existencia de riesgos en la venta de sus productos y los bienes consignados en sus notas de crédito siguieron vendiéndose con posterioridad a su emisión.

Que por todo lo anterior, concluyó que los cargos detallados en el Anexo 3.3 adjunto (folios 328 a 348), calificaban como actos de liberalidad de la recurrente en favor de sus clientes, según lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no provenir de una obligación contractual adquirida, sino de una decisión voluntaria unilateral, más aún cuando la recurrente no contaba con contratos de comercialización en los que se haya establecido dichos descuentos o reconocimiento de precios.

Que mediante el Ítem 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 97), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente su conclusión respecto del reparo por descuentos por “Reconocimiento de precios” y “*One shot*”, remitiéndose a lo expuesto en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

Que con escrito de 15 de julio de 2013 (folios 51 a 59), la recurrente reiteró los argumentos expuestos en su escrito de 30 de abril de 2013 y agregó que las normas legales vigentes amparan plenamente el otorgamiento de descuentos con posterioridad a la emisión de las facturas que sustentan las operaciones materia de rebaja, previéndose para tal efecto la emisión de notas de crédito como mecanismo para ajustar el valor de la operación, por lo que el descuento procedía incluso en el caso que la mercadería haya sido transferida y entregada al cliente, lo contrario implicaría proscribir la posibilidad de otorgar descuentos en base a circunstancias posteriores, tales como pago puntual, fidelidad de cliente, reconocimiento de *stock*, etc.; y cita el criterio expuesto en las Resoluciones N° 0200-1-2006 y 04785-5-2003 a fin de sustentar que los descuentos pueden otorgarse con posterioridad a la emisión de las notas de crédito, recién cuando existiera certeza de que se produjeron los hechos o actos generadores del



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

descuento, tal como en su caso, pues al vender la mercadería no le es posible saber si la misma tendrá o no un buen nivel de rotación en las tiendas de sus clientes.

Que conforme al Punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 72 a 78), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y precisó que el reparo formulado no versaba sobre notas de crédito por mercadería facturada con anterioridad, sino sobre los motivos que originaron tal emisión y si los mismos se encontraban normados en las leyes respectivas, siendo que conforme se había verificado, los descuentos fueron otorgados por reconocimiento de *stock* en favor de terceros, por lo que mantuvo el reparo por el importe de S/ 6 959 297,00, bajo las mismas consideraciones expuestas en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

Que de lo actuado se verifica que la Administración cuestionó que la recurrente utilizara notas de crédito para disminuir la base imponible del Impuesto General a las Ventas, 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, no advertía cómo se habrían afectado sus resultados por los cambios en las condiciones de los productos ni del mercado.
- 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, además, no cumplían con el requisito comprendido en el numeral 4 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, pues no contaban con el número de comprobantes de pago que estaban modificando, a fin de identificar la operación original con la que guardaban relación.
- 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 no presentó respaldo de la existencia de riesgos en la venta de sus productos y los bienes consignados en sus notas de crédito siguieron vendiéndose con posterioridad a su emisión.

Que por lo expuesto, concluyó que los cargos observados califican como actos de liberalidad de la recurrente en favor de sus clientes, según lo establecido en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, al no provenir de una obligación contractual adquirida, sino de una decisión voluntaria unilateral, más aún cuando la recurrente no contaba con contratos de comercialización en los que se haya establecido dichos descuentos o reconocimiento de precios y ajustó la base imponible del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que tales fundamentos fueron replicados en el Punto 1 del Anexo N° 7 a las Resoluciones de Determinación N° a (folios 1127 a 1132), giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009.

Que sin embargo, de la revisión de la resolución apelada (folio 1274/reverso), 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 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.

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 las Resoluciones de Determinación N° a l

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979, 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 de otro lado, de acuerdo a lo dispuesto por el primer y segundo párrafo del inciso a) y el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con la modificación introducida al inciso a) por el Decreto Legislativo N° 950, del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deducirá el monto del Impuesto Bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del Impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido. Los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes. Las deducciones



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

deberán estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Que según el numeral 13 del artículo 5 del mencionado Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, los descuentos que se concedan u otorguen no forman parte de la base imponible, siempre que: a) Se trate de prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias tales como pago anticipado, monto, volumen u otros; b) Se otorguen con carácter general en todos los casos en que ocurran iguales condiciones; c) No constituyan retiro de bienes; y d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito respectiva.

Que por su parte, el artículo 10 del citado Reglamento de Comprobantes de Pago señala que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, debiendo contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan, debiendo ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad y en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario.

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 quiénes 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 ventas⁴.

Que de otra parte, respecto a los fundamentos del reparo referidos a que las notas de crédito no contaban con el número de comprobantes de pago que estaban modificando, a fin de identificar la operación original con la que guardaban relación; resulta pertinente indicar que en la apelada (folios 1272 a 1274), la Administración no analiza tal hecho respecto de los descuentos por *“One shot”* y con relación a los descuentos por *“Reconocimiento de precios”*, elabora un cuadro en el cual incluye datos de la documentación presentada por la recurrente, que no fue actuada durante el procedimiento de fiscalización, pues no dejó constancia de la misma ni de su análisis, y concluye que esta *“consiga un número de unidades diferente al registrado en los comprobantes de pago que se supone que estaría modificando”*, lo que resulta contradictorio, pues o sí pudo identificarlos pero los datos eran inconsistentes, o no se podían relacionar con comprobantes de pago en absoluto, como habría señalado durante la fiscalización.

⁴ 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.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que además, en el caso de autos se aprecia 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 las solicitudes de aprobación del reconocimiento de los descuentos otorgados y en los reportes que acompañan las notas de crédito observadas, 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” y se detallan las facturas anuladas y las notas de créditos emitidas en base a dichas anulaciones, y en el rubro de justificación, se consigna “ajuste de precio”, 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 ella misma 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 distribuidores⁵ (folio 364).

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 otorgados⁶.

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 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.

Reparos al crédito fiscal

Que de los Anexos N° 4 y 7 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a (folios 1108 a 1127 y 1149), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, por las notas de crédito emitidas a clientes distribuidores por los siguientes conceptos: (i) Vales de consumo, (ii) Apoyo promocional y (iii) Gastos de terceros, al amparo del inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por el Decreto Legislativo 950, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Agrega dicha norma que, tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el reglamento.

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 de la anotada 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.

⁵ Nótese que ello además refuerza que el otorgamiento de los descuentos por los citados conceptos respondía a una política establecida por la recurrente.

⁶ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución N° 01369-1-2020.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que el inciso d) del artículo 44 de la citada norma, modificado por Ley N° 27804, establece 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.

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, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que en ese sentido, este Tribunal en las Resoluciones N° 02324-5-2003 y 1092-2-2008 ha admitido los gastos indirectos, sean éstos de carácter efectivo o potencial.

Vales de consumo

Que de los Anexos N° 4 y 7 a las Resoluciones de Determinación N° a (folios 1113 a 1117 y 1149), emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal por facturas recibidas por adquisición de vales y canastas de víveres, los que tuvieron como destino el personal de ventas de sus clientes, por el monto total de S/ 474 996,00.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 490), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente, la naturaleza de las adquisiciones detalladas en los Anexos N° 2.1 al 2.12 adjuntos (folios 470 a 488), así como acreditar documentariamente la relación de causalidad de las mismas con la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 30 de abril 2013 (folios 409 a 412), en el cual señaló respecto de los vales y otros incentivos otorgados a los vendedores de las tiendas en las que se ofrecen sus productos, que si bien se trataba de trabajadores con los cuales no mantuvo un vínculo laboral, era evidente que estos eran de suma importancia para promover la venta de sus productos a los consumidores finales, esto es, con los clientes de las tiendas que comercializan los productos de su marca; que incentivar a los promotores en las tiendas es la única manera de asegurar la rotación de sus productos y que sus clientes (distribuidores) le formulen nuevos pedidos; y que este concepto no se trata de un beneficio laboral sino de un beneficio para incentivar las ventas de sus productos que se otorgan a los vendedores de las tiendas, por lo que corresponde se admita su deducción.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 386 a 391), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló que, a efecto de determinar la deducción del crédito fiscal de las adquisiciones de vales y otros incentivos otorgados a los vendedores de los clientes de la recurrente, 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.

Que asimismo, dio cuenta que de la revisión de los comprobantes de pago materia de reparo y de la documentación adjunta a los mismos, observó que es mediante una solicitud de aprobación que se autorizan los incentivos para la fuerza de ventas (vales de consumo, canastas y venta anticipada de mercadería), 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, al no existir vínculo laboral entre la recurrente y los beneficiarios de los incentivos, lo que se estaba incentivando no era la propia compra de los productos de la recurrente, sino las ventas de sus clientes (distribuidoras),



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

con lo cual, en la práctica está asumiendo obligaciones laborales que corresponden a terceros. Por tanto, la Administración concluyó que las entregas de los vales califican como actos de liberalidad que no resultan deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, y en consecuencia, no corresponde la deducción del crédito fiscal respecto de las mismas por el importe total de S/ 474 996,17.

Que mediante el Item 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 97), emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente las conclusiones de la fiscalización, a efectos que presente sus descargos.

Que mediante escrito de 15 de julio de 2013 (folios 66 a 71), la recurrente señaló que el hecho que las entregas hayan sido realizadas en beneficio de vendedores con los que no mantiene vínculo laboral, no implica que se encuentra frente a una liberalidad, sino por el contrario, se trata de entregas con el propósito de incentivar las ventas de sus productos a los consumidores finales, lo que redundaría en mayores pedidos por parte de las tiendas distribuidoras; que se debe tomar en cuenta que los vendedores de sus distribuidores cumplen un papel fundamental en la promoción y comercialización de electrodomésticos, al tener contacto con los consumidores finales; y que la deducción como gasto de entregas en favor de vendedores que no guardan vínculo laboral con la empresa ha sido admitida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 3368-1-2006.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 90 a 95), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y mantuvo la observación establecida en el Resultado del Requerimiento N°

Que de lo actuado durante la fiscalización se aprecia que la Administración fundamentó el reparo materia de análisis en que los beneficiarios de los vales de consumo no mantenían vínculo laboral con la recurrente, por lo que, al no tener esta última ninguna vinculación contractual con los primeros, las referidas adquisiciones de vales de consumo correspondían a obligaciones laborales de terceros (clientes distribuidores), que calificaban como liberalidades.

Que no obstante lo anterior, de la resolución apelada (folio 1261 anverso/reverso) se advierte que la Administración adicionó como fundamentos al reparo formulado en fiscalización, lo siguiente: (i) en algunas de las boletas de venta emitidas por sus clientes no se identifican a los vendedores acreedores de los vales; (ii) no se proporcionó la documentación que sustente las ventas realizadas por los vendedores; (iii) los documentos presentados, como las notas de entrega, no constituyen comprobantes de pago; (iv) los cargos que demuestran la entrega de vales, no permiten identificar a las facturas con que se vinculan; y (v) 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 los referidos fundamentos al reparo bajo análisis, manteniéndolo bajo aspectos que no habían sido considerados en los valores reclamados, 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 las Resoluciones de Determinación N°

a

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 387), la Administración verificó en base a la documentación presentada por la recurrente para sustentar el crédito



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

fiscal 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 ausencia de vínculo laboral entre la recurrente y las personas beneficiadas con las entregas de vales de consumo y canastas, siendo por ello que se cita en los valores y en la resolución apelada como fundamento legal del reparo al inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁷ (folios 676 y 1262).

Que sin embargo, debe señalarse que conforme con el criterio expuesto en la Resolución N° 01601-3-2010, este Tribunal 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 gravada.

Que en consecuencia, toda vez que no resulta suficiente para enervar la deducibilidad de un gasto, y en consecuencia, su reconocimiento como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, el hecho que los beneficios (vales) hayan sido entregados a personas con las cuales la recurrente no mantenía un vínculo laboral y estando a que fue la propia Administración quien ha reconocido que la entrega de los vales tuvo como propósito incentivar la venta de los productos que comercializa la recurrente, sin cuestionar la existencia de una obligación contractual de cargo de la recurrente para con sus clientes distribuidores a efecto de cubrir tales erogaciones, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo⁸.

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

Apoyo promocional

Que de los Anexos N° 4 y 7 a las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 1109 a 1113 y 1149), se observa que la Administración reparó el crédito fiscal de enero a abril y junio a diciembre de 2009, por los comprobantes de pago emitidos a los clientes/distribuidores de la recurrente, por concepto de apoyo promocional, al considerar que dicho gasto constituía una liberalidad, por la suma total de S/ 1 178 373,00.

Que al respecto, mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folio 490), la Administración requirió a la recurrente explicar por escrito, adjuntando la documentación sustentatoria correspondiente, la naturaleza de las adquisiciones detalladas en los Anexos N° 2.1 al 2.12 adjuntos (folios 470 a 488), así como acreditar documentariamente la relación de causalidad de las mismas con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora.

Que en respuesta la recurrente presentó un escrito del 30 de abril de 2013 (folios 406 a 409), en el cual señaló que los gastos por concepto de "apoyo promocional" correspondían a servicios de apoyo en la promoción de las ventas de sus distribuidores, tales como _____, _____ e Importaciones _____, que adquieren sus productos para comercializarlos en sus tiendas, pues ellos conocen los métodos más adecuados para obtener la rotación de determinados productos en sus tiendas, resultando así los proveedores idóneos para los referidos servicios en los casos en que se aprecia que determinadas mercaderías no logran un nivel adecuado de rotación en el mercado por haber perdido vigencia.

⁷ El citado inciso menciona que son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría: "Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio".

⁸ Similar pronunciamiento se ha realizado en la Resolución N° 10648-4-2015.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que señaló que los servicios prestados por sus clientes distribuidores consisten en otorgar a sus productos con baja rotación un tratamiento preferencial, exhibiéndolos en vitrinas destacadas, repartiendo volantes especiales, promocionando específicamente los productos de su marca, asignando y dirigiendo las labores de promotoras y/o anfitrionas al interior de las tiendas promocionando estos productos, colocando *banners* y otros elementos publicitarios al interior de las tiendas, realizando campaña de perifoneo anunciando ofertas y realizando actividades para la generación de tráfico en los estantes donde se exhiben estos productos (musicales, degustaciones de *snacks*, demostraciones, etc.).

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 381 a 386), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que 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.

Que en ese sentido, indicó que los gastos vinculados con el reconocimiento de *stock* de mercadería de propiedad de los clientes en realidad correspondían a erogaciones por consideraciones ajenas a la actividad gravada del negocio, que no tienen naturaleza de servicios de apoyo promocional dado que corresponden a reembolsos de costos y/o gastos producto de una baja rotación de los inventarios de sus clientes/distribuidores, la obsolescencia tecnológica, entre otros, y que deberían ser asumidos directamente por los propietarios de los bienes, en este caso, los clientes/distribuidores.

Que por lo señalado, la Administración observó el hecho que la recurrente asumiera dichos gastos cuando no se encontraba obligada a incurrir en ellos, pues no existía obligación contractual de por medio, y los calificó como liberalidades, por lo que reparó el crédito fiscal de las facturas de compras por apoyo promocional que suman el importe total de S/ 1 178 372,41.

Que en el Item 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 97), emitido en atención del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la fiscalización, a efectos que presente sus descargos a las observaciones efectuadas.

Que a través del escrito de 15 de julio de 2013 (folios 63 a 66), la recurrente reiteró los mismos argumentos esbozados en el escrito de 30 de abril de 2013; siendo que al cierre del Requerimiento N° (folios 85 a 90), la Administración mantuvo la observación establecida bajo los mismos términos.

Que como cuestión previa, resulta pertinente señalar que carece de sustento la nulidad de la resolución apelada deducida por la recurrente, toda vez que de la evaluación de los resultados del procedimiento de fiscalización y el análisis efectuado en instancia de reclamación, se verifica que la Administración no adicionó ni modificó el fundamento del reparo bajo análisis, siendo que desde el Resultado del Requerimiento N° se expuso que no se aceptaba el crédito fiscal de las facturas emitidas por concepto de apoyo promocional, al no acreditarse que las citadas erogaciones resultaran absolutamente indispensables para la generación de rentas gravadas; que correspondían a reembolsos de costos y/o gastos por producto de una baja rotación de los inventarios de sus clientes/distribuidores, la obsolescencia tecnológica, entre otros; y porque tampoco provenían de una obligación contractual de la recurrente con sus clientes distribuidoras.

Que ahora bien, de lo actuado se aprecia que la Administración no controvierte que los gastos vinculados al apoyo promocional se hubieran efectuado, sino que fundamenta el reparo materia de análisis en que los citados gastos debieron ser asumidos directamente por los clientes/distribuidores, ya que éstos son los propietarios de los citados inventarios, por lo que califica las citadas erogaciones como liberalidades.

Que sin embargo, contrario 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



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 378 y 380), la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente y señaló que de la documentación exhibida verificó que la recurrente incurrió en gastos de uniformes, gastos de viaje, capacitación, gastos recreativos, canastas, panetones, pavos, paseos, fiestas y juguetes destinados a los trabajadores de Buró Outsourcing S.A.C.; que el Contrato de Intermediación de Servicios suscrito con el citado proveedor no establece la obligatoriedad para la recurrente de asumir gastos al personal del primero; 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 califican como actos de liberalidad. En tal sentido, observó la deducción del crédito fiscal por un total de S/ 49 497,79, de acuerdo con el Anexo N° 2.3 adjunto (folio 351).

Que mediante el Item 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 97), emitido en atención del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente los resultados de la fiscalización, a efectos que presente los descargos respectivos.

Que a través del escrito de 15 de julio de 2013 (folios 62 y 63), la recurrente señaló que el solo hecho de no mantener un vínculo laboral con las impulsadoras beneficiadas no es suficiente para desvirtuar el vínculo de causalidad del gasto incurrido y, que si bien utiliza la intermediación laboral para fines de contratar impulsadoras que promuevan la venta de sus productos, ello no es obstáculo para reconocer que la fabricación de uniformes con su marca comercial, así como de los demás elementos distintivos de la marca que desea promover, constituyen gastos propios.

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 85), la Administración dio cuenta del escrito de la recurrente y mantuvo la observación establecida, conforme a lo expuesto en el Resultado del Requerimiento N°.

Que conforme con lo expuesto, el reparo objeto de análisis se sustenta en que la recurrente no cumplió con acreditar con la documentación correspondiente en qué medida los reembolsos de los gastos por uniformes, gastos de viaje, capacitación, gastos recreativos, canastas, panetones, pavos, paseos, fiestas y juguetes destinados a los trabajadores de sus proveedores de personal de ventas, contribuyeron a la generación de renta gravada o al mantenimiento de la fuente.

Que como se ha señalado anteriormente, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 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 gravada.

Que asimismo, conforme se ha señalado en las Resoluciones N° 2565-3-2002 y 6072-5-2003, 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 el presente caso, se tiene que para sustentar la necesidad de incurrir en los citados gastos observados, la recurrente presentó Contrato de Locación de Servicios de 1 de abril de 2009 (folios 235 a 240) y el Contrato de Intermediación de Servicios de 1 de abril de 2009 (folio 229 a 234), celebrados entre la recurrente y las empresas . y , respectivamente, por la contratación de los servicios de impulsación de ventas e intermediación de servicios complementarios y/o especializados; sin embargo, 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 al crédito fiscal 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.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

Que en relación a que la Administración ha desconocido la causalidad de los gastos incurridos en los uniformes que mandó 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; es preciso reiterar que si bien resulta 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 promotoría e 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 recurrente se comprometió a incurrir en tales gastos, por lo que carece de validez lo argumentado en dicho extremo.

Que estando a que en la presente instancia se han levantado unos reparos y mantenido otros, procede que la Administración reliquide y/o deje sin efecto las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, según corresponda.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

A

Que de las citadas resoluciones de multa y sus anexos (folios 1165 a 1188), se aprecia que han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentran vinculadas con las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, vigente para el caso de autos, 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 toda vez que las multas en mención se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2009, procede emitir similar pronunciamiento al respecto, por lo que se revoca la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide y/o deje sin efecto las referidas sanciones en función a lo expuesto en la presente resolución.

Que el informe oral se realizó con la participación de los representantes de ambas partes, según constancia de Informe Oral N° _____ /TF, que obra en autos.

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Toledo Sagástegui.



Tribunal Fiscal

N° 02072-3-2022

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 4 de marzo de 2014, en el extremo que adiciona fundamentos a los reparos por descuentos por *one shot* y reconocimiento de precios, así como por el reparo por vales de consumo, en instancia de reclamación.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 4 de marzo de 2014, en el extremo de los reparos por bonificación por convenio de compras y gastos de terceros; y **REVOCARLA** en lo demás que contiene dentro del 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 Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
TS/FC/NC/LC/ZL/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente