



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

**EXPEDIENTES N°** : 9662-2022, 9660-2022 y 10650-2022  
**INTERESADO** :

**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Multa y devolución  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 30 de enero de 2024

**VISTA** la apelación interpuesta por

Intendencia N° con RUC N° contra la Resolución de  
de 4 de mayo de 2022, emitida por la Intendencia de Principales  
Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -  
SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación  
N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio  
2013 y Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, y contra la  
Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo  
178 del Código Tributario; contra la Resolución de Intendencia N° de 23 de mayo de 2022,  
que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N°  
que declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas mediante  
Formulario 4949 N° y contra la Resolución de Intendencia N° de  
23 de mayo de 2022, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia  
N° que declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas  
mediante Formularios 4949 N°

## CONSIDERANDO:

Que al amparo del artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, corresponde acumular los procedimientos seguidos con Expedientes N° 9662-2022, 9660-2022 y 10650-2022, al guardar conexión entre sí.

### Expediente 9662-2022<sup>1</sup>

Que de autos se aprecia que con Carta N° y Requerimiento N°  
notificados el 23 de junio de 2017 (fojas 369, 370, 5122 y 5123), la Administración inició a la recurrente un  
procedimiento de fiscalización definitiva con relación al Impuesto a la Renta de tercera categoría de los  
periodos de enero a diciembre de 2013, como resultado del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, entre  
otros, por los reparos a la renta neta listados en el cuadro siguiente, que dieron como resultado que  
determine una mayor renta neta imponible ascendente a S/35 289 487,00 y un menor saldo a favor de  
S/12 855 431,00<sup>2</sup> (fojas 5180 a 5182):

<sup>1</sup> Las fojas indicadas en esta sección deben entenderse referidas a este expediente.

<sup>2</sup> Mediante la declaración rectificatoria presentada con PDT 684 N° de 27 de junio de 2019 (fojas 5065 a 5067),  
esto es, antes de la emisión de los valores, la recurrente aceptó parte de las observaciones formuladas en fiscalización, lo  
que generó un incremento en las adiciones (casilla 103) de S/86 493 098,00 a S/101 772 243,00, las deducciones (casilla  
105) de S/92 797486,00 a S/99 229 834,00, la renta neta imponible (casilla 110) de S/14 565 178,00 a S/ 23 411 975,00 y  
una disminución del saldo a favor del ejercicio (casilla 138) de S/19 072 724,00 a S/16 418 684,00 (fojas 5020 y 5066).



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

| Ítem                 | Reparo  | Importe S/           |
|----------------------|---|----------------------|
| 1                    | Salidas de inventario sección abarrotes por merma conocida calificadas por SUNAT como desmedros no acreditados fehacientemente. | 11 072 805,00        |
| 2                    | Amortización de intangibles no sustentados fehacientemente.   | 39 818,00            |
| 3                    | Gastos varios no sustentados fehacientemente.   | 764 887,00           |
| <b>Total reparos</b> |   | <b>11 877 510,00</b> |

- Resoluciones de Determinación N° [redacted] por tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, aplicada sobre los reparos indicados en el cuadro siguiente, al considerar que constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario (fojas 5153 a 5177):

| Ítem                 | Reparos   | Tasa Adicional 4,1% |
|----------------------|---|---------------------|
| 1                    | Diferencia de invent. sección bazar, electro y textil               | 37 700,00           |
| 2                    | Salida de invent. Sección abarrotes merma desconocida no sustentada | 581 073,00          |
| 3                    | Adición merma por rotura y vencimiento sin sustento                 | 3 205 815,00        |
| 4                    | Gasto por consumo interno no sustentado                             | 93 523,00           |
| 5                    | Gastos y/o costos por proveedores no habidos                        | 115 090,00          |
| 6                    | Donaciones sin sustento   | 352 532,00          |
| 7                    | Movilidades sin sustento  | 128 107,00          |
| 8                    | Otros gastos financieros no sustentados fehacientemente             | 45 979,00           |
| 9                    | Gastos varios no sustentados fehacientemente                        | 1 666 374,00        |
| 10                   | Ajuste de invent. Resoluc. Ministerio Público                       | 63 997,00           |
| <b>Total Reparos</b> |   | <b>7 172 363,00</b> |

- Resolución de Multa N° [redacted] emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2013 (foja 5152).

Que el 8 de setiembre de 2021 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los anotados valores (fojas 5198 a 5225), asimismo, el 19 de octubre de 2021 presentó escrito ampliatorio y medios probatorios (fojas 5252 a 5527); recurso que fue resuelto mediante la resolución apelada (fojas 5558 a 5580), que lo declaró fundado en parte, al rectificar y dar por cancelada la multa impuesta por considerar que la recurrente cumplió con todos los requisitos previstos para acogerse al Régimen de Gradualidad con la rebaja del 95%.

Que contra la aludida resolución de intendencia, la recurrente formuló el recurso de apelación (fojas 5589 a 5621), que es materia de la presente resolución.

## 1. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

### 1.1 Salidas de inventario sección abarrotes por merma conocida calificadas por SUNAT como desmedros no acreditados fehacientemente

Que la recurrente sostiene que cumplió con acreditar que las pérdidas de inventario por "sobrantes en vitrina" y "daño producto" califican como merma y no como desmedro, pues constituyen pérdidas físicas en el volumen, peso o cantidad de las existencias ocurridas en las actividades que realiza. Agrega que para tal acreditación y en cumplimiento de la normativa tributaria presentó los Informes Técnicos N° [redacted] y [redacted] respecto de los cuales el Colegio de Ingenieros de Lima emitió un dictamen pericial que confirmó su calificación como mermas.

Que indica que la Administración resta mérito probatorio al Informe Técnico N° [redacted] debido a supuestas diferencias en los porcentajes de las mermas, sin embargo, tal documento corresponde a una actualización del análisis realizado en el Informe Técnico N° 99-2014, el cual no tuvo observación alguna en la etapa de fiscalización, por lo que el Informe Técnico N° [redacted] es válido y surte efectos.

Que señala que el tratamiento aplicado a las pérdidas de inventario por "daño producto"<sup>3</sup> como merma se

<sup>3</sup> Preciso que tales pérdidas se producen por la rotura de bienes como consecuencia de caídas y golpes consecuencia de una inadecuada manipulación del personal de las tiendas de la compañía durante las fases de recepción y almacenamiento de los productos, así como por los clientes durante la exhibición, lo que constituye pérdida de orden cuantitativo.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

encuentra respaldado por sendos criterios del Tribunal Fiscal como los establecidos en las Resoluciones N° 09351-9-2021, 5243-1-2020, 9407-3-2019 y 3039-1-2019, casos que también fueron seguidos a aquella –la recurrente– respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Que afirma que el reparo formulado no se encuentra debidamente sustentado, toda vez que la Administración no ha acreditado de manera técnica que los inventarios observados hayan sufrido una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable que genere que sean inutilizables para los fines que estaban destinados, de tal forma que se califiquen como desmedros, ello considerando que la carga de la prueba se trasladó a ella pues su afirmación tiene como finalidad desvirtuar lo que ya había sustentado de manera técnica, esto es, que las pérdidas de inventario califican como mermas.

Que manifiesta, respecto al concepto de pérdida de inventario por “daño producto”, que la Administración modificó el fundamento del reparo, pues en la etapa de fiscalización sustentó el reparo en que la pérdida por “daño producto” no constituía una merma sino un desmedro, debido a que no se produjo por causas inherentes a su naturaleza o proceso productivo, no obstante, en la resolución apelada se sustenta en que la señalada pérdida calificaba como desmedro pues existe una pérdida de orden cualitativo en la medida que los productos no habían sufrido una pérdida física sino que seguían existiendo y resultan inutilizables ya que habían perdido sus propiedades que los hacía aptos para la venta, situación que evidencia un exceso en su facultad de reexamen, conforme lo establecido en el artículo 127 del Código Tributario, por lo que corresponde se deje sin efecto el reparo.

Que expone, con relación al concepto de pérdida de inventario por “sobrantes en vitrina”, que la resolución apelada señala erróneamente que el motivo determinante de las mermas, según el informe presentado, ocurrió por la fecha de vencimiento del producto, no obstante, el indicado informe no hace referencia alguna a tal motivo, sino al vencimiento de la vida útil en anaquel, que corresponde al número de días en que, a partir de su exhibición en anaquel y según su índole el producto debe ser vendido, a fin de que pueda ser consumido sin alteración de sus cualidades organolépticas (olor, sabor y textura), precisa que el tiempo de vida del anaquel puede cumplirse incluso cuando su fecha de vencimiento es lejana. Al respecto, agrega que su posición es respaldada por el informe emitido por el Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico que concluyó que las pérdidas de inventario por “sobrantes en vitrina” califican como mermas.

Que advierte que no resulta coherente que la Administración haya considerado, para efectos de sostener que se está ante desmedros, el informe técnico presentado cuyo objetivo fue acreditar que el tratamiento aplicable a los “sobrantes en vitrina” y “daño producto” constituyen mermas, informe que por mandato legal sustenta la deducción de la merma, lo que evidencia que desnaturalizó el carácter de prueba tasada presentada a su favor, que la Ley del Impuesto a la Renta le confiere al informe técnico.

Que indica que en el supuesto negado se considere que las pérdidas de existencias califican como desmedros, no procede exigir la acreditación de la destrucción de las existencias, conforme los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues supondría la contravención de las normas sanitarias, que disponen la necesidad de retirar y desechar inmediatamente los productos de abarrotos dañados físicamente (producto alimenticios y no alimenticios) ya que la pérdida de la hermeticidad en sus envases genera contaminación cruzada.

Que advierte una vulneración al principio de legalidad, pues los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exceden los alcances de lo señalado en el inciso f) del artículo 37.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera los argumentos expuestos en su escrito de apelación y agrega, respecto a los sobrantes en vitrina, que ha cumplido con acreditar técnicamente que los sobrantes en vitrina de la sección abarrotos califican como mermas, a través de los informes técnicos debidamente presentados y que la Administración en ningún extremo de la resolución de determinación ni de la resolución apelada sustenta la razón por la que concluye que las pérdidas por sobrantes en vitrina califican como desmedro.

Que por su parte, la Administración señala que la pérdida por “daño producto” no constituye merma para



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

efectos tributarios, pues no se produjo por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, sino al inadecuado manipuleo de las existencias por parte del personal de empresa o de los clientes en las etapas de recepción, almacenamiento y exhibición, conforme el análisis expuesto en los Resultados de Requerimiento N° esto es, que las pérdidas originadas por dicho concepto corresponden a una disminución de las existencias derivada de problemas vinculados con la calidad de los productos, lo que no se sustenta con los informes técnicos presentados.

Que indica que la pérdida por "sobrantes de vitrina" califica como desmedro pues implica que los bienes se hagan inutilizables y exista una disminución de la calidad, que es lo que ocurre respecto de los productos que son retirados al cierre de tienda o que hayan cumplido el tiempo de vida en los anaqueles o vitrinas. Agregó que al no haber sustentado el desmedro de existencias a través de actas notariales que certifiquen su destrucción, ni las comunicaciones previas a la SUNAT, no resultan deducibles como gasto.

Que mediante escrito de alegatos la Administración señala que la propia recurrente ha reconocido que las pérdidas en existencias por daño producto se produjeron por el inadecuado manipuleo por parte de su personal o por los clientes, ambos en etapa de comercialización, por lo que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución N° 01804-1-2006, no calificarían como mermas, sino como desmedros.

Que resalta, en relación a las pérdidas de existencias por sobrantes en vitrina, que corresponden a decisiones humanas de tipo empresarial las que determinan la exclusión de los productos del stock disponible para la venta, lo que no encaja en la definición de merma.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2013, por el concepto de desmedros de mercaderías de la sección abarrotes (calificadas por la recurrente como mermas) no acreditados fehacientemente por S/11 072 805,00, al determinar que los daños físicos de los productos y sobrantes en vitrina de los bienes correspondientes a la sección de abarrotes califican como desmedros y no como mermas, siendo que la recurrente no presentó las actas notariales, ni la comunicación relacionada con la destrucción de las existencias dentro del plazo legal establecido en la norma correspondiente; para tal efecto, sustenta el reparo en lo dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 y los incisos a) y f) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 5181/vuelta).

Que mediante el punto 1.6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 929 y 930), la Administración señaló que, de la revisión del informe técnico presentado, la recurrente identifica, respecto a la sección de abarrotes, un tipo de merma conocida que califica como "sobrante de vitrina" y "daño de producto".

Que asimismo, detectó de la revisión al Registro de Kardex –sección de abarrotes– salidas de inventario por conceptos de "sobrante de vitrina" y "daño de producto" por el importe S/11 155 601,41, que deducidos los desmedros acreditados con actas notariales por el importe de S/82 796,90 obtuvo una diferencia de S/11 072 804,51, diferencia respecto de la cual solicitó el sustento contable y documentario, para ello debía exhibir los procedimientos internos aplicados en el área de control de inventarios, las tomas de inventarios en sus diferentes locales, los reportes finales emitidos debidamente firmados por los funcionarios responsables, los documentos internos necesarios que determinen el carácter de la pérdida cualitativa e irreparable de las mercancías o la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causa inherentes a su naturaleza o al proceso productivo que las hizo inutilizables para los fines a los que estaba destinada y por los que se procedió a dar de baja, sea por daños de productos o sobrantes en vitrina, en concordancia con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que en atención a lo observado, la recurrente presentó escrito de 28 de agosto de 2018 (fojas 865 a 872), en el que indicó que las pérdidas de inventario por sobrantes de vitrina y daño de producto califican como mermas, lo que precisó quedó acreditado con el Informe Técnico N° Agregó que las pérdidas de inventario observadas no han sufrido una pérdida de orden cualitativo e irrecuperable que genere que este sea inutilizable para los fines a los que estaba destinado.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Que mediante el punto 1.6 del Anexo N° 1 adjunto al Resultado de Requerimiento N° (fojas 953/vuelta a 964/vuelta) la Administración luego de evaluar los documentos presentados, y tomando como base el Informe N° señaló que la merma por "daño de producto" que obedece a las pérdidas ocurridas por el daño en el envase o tapa, etiquetas, etc. durante el proceso de comercialización, ocasionadas por la inadecuada manipulación del personal de la tienda o clientes, lo que implicó que perdieran las propiedades que los hacían aptos para la venta, no le corresponde el concepto de merma sino el de desmedro, toda vez que las pérdidas no se han producido por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, sino por la negligencia, descuido o impericia del personal de la tienda o de clientes.

Que en cuanto a las pérdidas por "sobrantes en vitrina" señaló que, según la definición contenida en el Informe Técnico N° calificaría para efectos tributarios como desmedro, pues este implica que la existencia se haga inutilizable y exista una disminución en la calidad que es lo que ocurre cuando los productos son retirados de los anaqueles o vitrinas. Agregó que la recurrente no ha sustentado documentariamente cuáles han sido los motivos por los que ha considerado las mercaderías como sobrantes de vitrina, si ha sido por fecha de expiración del producto, cierre de tienda, cumplimiento de vida en anaquel, etc.; por lo que consideró que tales sobrantes deben ser tratados como un desmedro, al tratarse de pérdidas de orden cualitativo.

Que indicó, respecto a que las normas sanitarias prohíben almacenar o comercializar productos que tengan fechas de vencimiento expiradas pues conllevaría a un riesgo de contaminación y para la salud pública, que las normas sanitarias que regulan las empresas de autoservicios no mencionan expresamente un plazo para que los productos que no estén en condiciones óptimas sean destruidos, lo que hace es indicar que los residuos sólidos deberán ubicarse en un ambiente aparte de modo que no contaminen los productos que se venden, por tanto, ante un daño en los productos, la recurrente pudo haber retirado y almacenado los bienes en los ambientes previstos para el almacenamiento de los residuos sólidos y haber comunicado a la SUNAT tal hecho, antes de su destrucción; sin embargo, tales actos no fueron acreditados. Así concluyó que el desmedro de existencias debe sustentarse en todos los casos con el acta notarial y la comunicación a SUNAT, inclusive en aquellos casos que por disposiciones sanitarias la destrucción deba realizarse antes del plazo de 6 días hábiles establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por lo expuesto, concluyó que la recurrente no sustentó las salidas por desmedro de mercaderías de la sección abarrotes con las actas notariales que acredite su destrucción y con las comunicaciones respectivas, lo que originó el reparo por desmedros no acreditados fehacientemente por causas de rotura o daño físico y sobrantes de vitrina por S/11 072 804,51.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada por las salidas de inventario sección de abarrotes por merma conocida, calificadas por la SUNAT como desmedros no acreditados fehacientemente, a efectos que presente sus descargos.

Que en el ítem 3 del Resultado del Requerimiento N° (foja 4925/vuelta) la Administración advirtió que la recurrente en su escrito de respuesta no expuso argumento alguno, distinto a indicar que no aceptaba el reparo, ni presentó documentación adicional que desvirtúe el reparo formulado, por lo que procedió a mantener el reparo formulado sustentado en los argumentos expuestos en el punto 1.6 del Anexo N° 1 adjunto al Resultado de Requerimiento N°

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, indica que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que según el inciso f) 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 las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.





# *Tribunal Fiscal*

N° 00919-1-2024

Que de otro lado, el inciso f) del artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que para aquellos contribuyentes que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basados en registros de inventario permanente o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventario, en cualquier fecha dentro del ejercicio, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución y además cumplan con lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso c) del artículo 21 del reglamento.

Que el inciso c) del artículo 21 del reglamento mencionado, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la ley, se entiende por merma la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, el que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción.

Que agrega dicho inciso que se entiende por desmedro a la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados y tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, siendo que tal entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que de la norma antes glosada se concluye que para acreditar la destrucción de las existencias que hubieran sufrido desmedros se requiere el cumplimiento concurrente de los siguientes requisitos: (i) Comunicar previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción y/o eliminación de los bienes, y (ii) Realizarlo ante presencia de Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél.

Que en cuanto a la definición de desmedros, este Tribunal mediante la Resolución N° 724-1-97, estableció que el desmedro corresponde a los productos dañados o defectuosos, lo que significa que en la merma el material desaparece mientras que en el desmedro hay deterioro o daño físico.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 06437-5-2005 y 199-4-2000, entre otras, ha señalado que la merma implica una pérdida en la cantidad del bien y que el desmedro corresponde a una disminución de su calidad, siendo que ambos no necesariamente se derivan de procesos productivos, toda vez que se refieren a bienes, insumos y existencias en general, sin distinguir si tales existencias se encuentran como productos en proceso o productos terminados.

Que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 01932-5-2004, lo que se pretende con el referido informe técnico es que se determine, entre otros, el origen, la calificación como merma y si se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada, precisándose la metodología empleada y pruebas realizadas, elementos que serán evaluados por la Administración.

Que por otro lado, de acuerdo con la normativa citada, para acreditar la pérdida de existencias que hubiera sufrido desmedro se requerirá el cumplimiento concurrente de los siguientes requisitos: (i) comunicar a la SUNAT la destrucción y/o eliminación de los bienes en un plazo no menos de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo tales destrucciones, y (ii) realizarlas en presencia de Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente afirma que acreditó técnicamente que los montos acotados por salidas de inventario (concepto de daño de productos y sobrantes de vitrina) califican como mermas, contrariamente a lo sostenido por la Administración, quien los califica como desmedros de mercaderías no



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

acreditados fehacientemente, controversia que es materia de análisis.

Que según se advierte del documento denominado "Comprobante de Información Registrada" (foja 5674), la recurrente tiene como actividad económica principal la venta minorista en almacenes no especializados.

Que se aprecia del punto 1.6 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (foja 5636/vuelta) que los desmedros de mercaderías de la sección abarrotes, que no fueron sustentados con actas notariales por S/11 072 804,51, están conformados de acuerdo con el siguiente detalle:

| Sección Abarrotes                          | Merma Conocida      |                        | Total Desmedros S/   |
|--|---------------------|------------------------|----------------------|
|  | Daño de producto S/ | Sobrante en vitrina S/ |                      |
| Bebidas                                    | 862 752,00          | 528 041,00             | 1 390 793,00         |
| Comestibles                                | 4 093 779,00        | 3 226 859,00           | 7 320 638,00         |
| Cuidado personal                           | 895 363,00          | 375 103,00             | 1 270 466,00         |
| Limpieza                                   | 1 031 527,00        | 142 177,00             | 1 173 704,00         |
| <b>Total</b>                               | <b>6 883 421,00</b> | <b>4 272 180,00</b>    | <b>11 155 601,00</b> |
| <b>( - ) Desmedros según Acta Notarial</b> |                     |                        | <b>(82 797,00)</b>   |
| <b>Desmedros no acreditados S/</b>         |                     |                        | <b>11 072 804,00</b> |

Que de acuerdo con lo antes descrito, la recurrente afirma que los montos acotados por concepto de daño de producto y sobrante en vitrina corresponden a mermas al generarse una disminución en la cantidad de mercaderías.

Que a continuación se procede a describir la información obrante en el expediente, presentada por la recurrente, a fin de desvirtuar el reparo formulado.

Que obra en autos el Informe Técnico N° Informe técnico de mermas de existencias para los procesos de producción y comercialización de productos frescos y abarrotes del periodo 2013, de 3 de marzo de 2014 (fojas 663 a 858), elaborado por la empresa que indica que el estudio de mermas fue elaborado en los meses de enero y febrero de 2014, para ello se realizó una selección de tiendas en función a los promedios de venta y merma de cada línea de producto obtenidos de cada uno de los formatos bajo los que comercializa la recurrente ( y ), y que de la revisión de los registros de merma se determinó la merma conocida y utilizando la documentación de ventas del año 2013 se diseñó una ecuación específica para obtener el porcentaje o factor de merma correspondiente a las secciones de frescos y abarrotes.

Que asimismo, en el referido informe técnico, se identifica como tipos de merma conocida al "Sobrante en vitrina", definido como:

*"Aquellos productos que, a pesar de mantener sus características organolépticas, no pueden ser vendidos por motivos diversos, por ejemplo, debido al cierre de tienda o que ya hayan cumplido el tiempo de vida en anaquel. Ejemplos: en pastelerías, frutas y verduras, carnes, los productos que exceden el tiempo de vida en anaquel y; en comidas preparadas y panadería, los sobrantes en vitrina al cierre de tienda (productos que ya no pueden ser vendidos)".*

Que define también el concepto de "Daño de producto" como:

*"(...) la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de un bien de manera íntegra que se genera como consecuencia de las actividades propias de la comercialización de dicho producto. Ejemplos: rotura de bolsa de leche y pérdida total del contenido, rotura de envases de bebidas y pérdida total del contenido, caída de productos tales como: alimentos preparados, pasteles, tortas, huevos u otros, ocasionando la pérdida total de los mismos, rotura de bolsas de harina, maicena, flan, pudines en polvo, ocasionando la pérdida total del alimento (...)"*.

Que el aludido informe menciona las causas de mermas en la Sección Abarrotes, por cada uno de los



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

rubros que la conforman: Comestibles<sup>4</sup>, Bebidas<sup>5</sup>, Cuidado Personal y Limpieza<sup>6</sup>, señalando en todos los casos que las mermas se dan por pérdidas por daño físico (caídas y golpes) ocasionadas por la inadecuada manipulación del personal de la tienda durante la recepción, almacenamiento y exhibición, o por los clientes durante la exhibición, señalando como ejemplos, el daño del envase, etiqueta, sello o tapa, fraccionamiento del producto, mezcla de productos a granel, etc. (fojas 722 a 747).

Que el Informe Técnico N° \_\_\_\_\_ – Desmedros No Acreditados - Año 2007 “Riesgos y perjuicios a consecuencia de conservar alimentos no perecederos y productos no alimenticios que se encuentren dañados” de 13 de febrero de 2018 (fojas 5466 a 5480), elaborado por \_\_\_\_\_

indica como objetivo concientizar que los alimentos no perecederos y productos no alimenticios de la sección de abarrotes, que se encuentran dañados con relación a su hermeticidad o cierre, no pueden continuar siendo almacenados; pues deben ser retirados y desechados inmediatamente del autoservicio por involucrar riesgo sanitarios que afectan la salud ambiental; precisa que los principales daños o defectos de los productos del sector abarrotes son: abolladura, hinchazón o abertura incluso diminuta de productos alimenticios en conserva de hojalata, quiñes o rajaduras de envases de vidrio de alimentos y no alimentos; abolladuras de envases de cartón (teprapack) de alimentos; apertura de envases plásticos de alimentos y no alimentos, apertura de productos en spray; apertura de plaguicidas es insecticidas; y abertura, perforación, rotura de envases en bolsas (fideos, azúcar, arroz, detergente, pañales).

Que el Dictamen Pericial Técnico “Determinación sobre si los conceptos sobrantes en vitrina y productos dañados califican como merma” emitido por el Colegio de Ingenieros del Perú (fojas 5481 a 5524), cuyo objetivo fue determinar si los conceptos de sobrantes en vitrina y productos dañados, utilizados en los informes técnicos realizados por la empresa \_\_\_\_\_ son adecuados; y si califican dentro del concepto técnico de merma, indica:

*“De la inspección realizada y el análisis, de los seis INFORMES TÉCNICOS, se evidencia el correcto uso del concepto de MERMA, en toda la cadena de comercialización; y a la vez en el alcance, se explica que:*

*4.1.1 El concepto de “SOBRANTES EN VITRINA”, se da en las existencias de lo que denominan SECCIÓN FRESCOS.*

*4.1.2 El concepto de “PRODUCTOS DAÑADOS”, se da en las existencias de lo que denominan SECCIÓN FRESCOS y SECCIÓN ABARROTES.*

*Esta explicación del alcance, concuerda con la evidencia en la observación que todos estos productos (existencias), sufren (la merma), a lo largo de la cadena de comercialización; desde la recepción de los productos, el proceso de ponerlos en vitrina o estanterías, y finalmente en la hora de la venta (no siempre los clientes tienen el cuidado que requiere cada producto al ser manipulado, observado, tocado y finalmente adquirido)”.*

Que el Informe Técnico N° \_\_\_\_\_ Informe Técnico de Mermas de Existencias para los procesos de producción y comercialización de productos frescos y abarrotes – Periodo 2013 – Actualizado 2019 de 8 de abril de 2019 (fojas 3334 a 3518 y 5281 a 5465), elaborado por \_\_\_\_\_ indica que dicho informe ha sido elaborado en abril de 2019 con base al requerimiento de la Administración. Es de indicar que el aludido informe reitera las definiciones –respecto a sobrante de vitrina y daño de producto– descritas en el Informe N° \_\_\_\_\_ no obstante, en la descripción del proceso (etapa de exhibición) considera como causa de merma: “por sobrantes de vitrina”; además se agregaron por temas de muestreo y participación otras tiendas (Plaza Veá Comas y Plaza Veá Jirón de la Unión) adicionales a las descritas en el Informe N° \_\_\_\_\_. Cabe advertir que como resultado de los procedimientos seguidos se establecieron –en el Informe Técnico N° \_\_\_\_\_ factores de merma de los rubros comestibles,

<sup>4</sup> Conformado por aceites comestibles, alimentos de bebés, alimentos envasados, arroz, azúcar, canasta, comidas instantáneas, condimentos, confitería, conservas de pescado, desayunos, fideos, leche envasada, menestras, repostería y salsas.

<sup>5</sup> Conformado por aguas, bebidas funcionales, cerveza, cigarrillos/habanos, espumantes, gaseosas, jugos/néctares/ citrus, otros licores, pisco, refrescos instantáneos, ron, tabaco/pipa, vino, vodka y whisky.

<sup>6</sup> Conformado por cuidado bucal, cuidado de la piel, cuidado del bebé, cuidado del cabello, cuidado familiar, farmacia, maquillaje, perfumería, almidón, ambientador, deshumecedor, betún, ceras, desinfectantes, desmanchador, detergente, insecticida, raticida, jabón, lavavajillas, limpiadores, papelería y suavizante.





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

bebidas, cuidado personal y limpieza, distintos a los indicados en el Informe N°

Que el Informe "Consultoría sobre si los sobrantes en vitrina y daño producto califican como merma" elaborado por el Centro de Investigación de la Universidad Pacífico (fojas 5252 a 5280) concluye que:

*"(...) Del mismo modo, otro de los conceptos analizados fue la vida útil del anaquel. En específico, las firmas generan los "sobrantes de vitrina", productos que no han perdido sus características fisicoquímicas ni organolépticas, pero que, para mantener los estándares de calidad, las compañías los reiteran de los anaqueles. En tal sentido, los productos se convierten en pérdidas de existencias para la empresa de tipo cuantitativo, es decir, en mermas."*

Que obra también, Carta dirigida a la Dirección General de Salud Ambiental – DIGESA de 15 de diciembre de 2017 (fojas 5183 a 5185), a través de la cual la recurrente consulta por el tiempo que pueden permanecer los productos dañados en los almacenes de sus tiendas o centros de distribución, antes de ser retirados del mercado, carta que fue atendida con el Informe N° que concluyó respecto a su consulta, que en caso los alimentos terminados presenten envases rotos, oxidados, dañados con signos de plagas, entre otros, serán separados de inmediato y se aplicará la medida correctiva de acuerdo con lo establecido en el Programa de Higiene y Saneamiento de Almacén, llevando los registros correspondientes.

Que se tiene también la Carta N° del 4 de julio de 2018 (fojas 3308 a 3311), emitida por el Grupo FS, en la que detalla la fórmula de cálculo del factor de merma, y la Carta N° del 19 de diciembre de 2018 (fojas 3312 y 3313) que indica que la metodología aplicada en el Informe N° para el cálculo de la merma se diseñó en concordancia con lo establecido en el inciso c) del artículo 21 de Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el porcentaje de merma indicado corresponde a la pérdida de bienes en unidades y no a la pérdida de montos valorizados en unidades; agregó que la base de referencia para el cálculo de la merma son las ventas de productos, en soles o kilogramos de acuerdo con la naturaleza del producto y la forma de comercialización, considerando que la merma se produce cuando los productos son exhibidos o dispuestos para su venta, en un periodo determinado.

## **Daño de producto**

Que en los informes técnicos antes descritos se señala que el "daño de producto" es generado por la rotura de bienes como consecuencia de caídas y golpes, principalmente por una inadecuada manipulación del personal de las tiendas de la recurrente, durante las fases de recepción y almacenamiento de los productos, así como por los clientes, durante la exhibición de las mercaderías, constituyendo, en consecuencia, pérdidas de orden cuantitativo, es decir mermas.

Que por su parte, la Administración, sustentándose en los mismos informes técnicos de parte, concluyó que la pérdida por "daño de producto" ocurrida en la sección abarrotes no constituía merma para efectos tributarios, toda vez que esta no se produjo por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, sino que fue ocasionada por el inadecuado manipuleo de las existencias por parte del personal de la empresa o de los clientes en las etapas de recepción, almacenamiento y exhibición (foja 5570).

Que sin embargo, este colegiado advierte que no resulta suficiente que la Administración soslaye la calificación de merma dada por la recurrente a la pérdida de las existencias en cuestión, señalando que esta se produjo con motivo de la manipulación del personal de la recurrente o de sus clientes y no por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, toda vez que bajo tal enfoque pierde de vista que para calificar la pérdida de las existencias como merma, la recurrente no sólo tomó como referencia la pérdida física (peso, volumen o cantidad) de las existencias en sí mismas, sino que la vinculó a la naturaleza

<sup>7</sup> A título ilustrativo se verifican diferencias en el importe considerado como venta total (unid.) como en el caso de para el rubro comestibles – Abarrotes que en el Informe N° indica corresponde 543 188,86 unidades (foja 740) y en el Informe N° señala 1 775 006,94 unidades (foja 5348). Cabe indicar, además, que en el procedimiento aplicado se agregó el rubro merma por robo, diferencias que en efecto originaron la distorsión de los señalados factores de merma.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

de su proceso productivo, identificándola como su causa inmediata, lo que resulta coherente con la naturaleza de la merma, según se reconoce en la resolución apelada, en la que se señaló que *"se entiende por merma la disminución o rebaja de un bien en su comercialización o en su proceso productivo, debido a la pérdida física que afecta su constitución y naturaleza corpórea, así como a su pérdida cuantitativa por estar relacionado a cantidades (...)"* (foja 5573).

Que por el contrario, la Administración ha mantenido su posición argumentando que dicha pérdida no se encontraría relacionada con causas inherentes a la naturaleza de los bienes (foja 5571/vuelta), soslayando la relación que mantiene con su proceso de comercialización, según sostiene la recurrente en los informes que obran en autos.

Que asimismo se advierte que la Administración centra su posición en que las existencias habrían perdido las propiedades que las hacen aptas para la venta, convirtiéndolas en inutilizables y que, por tanto, calificarían como desmedros (foja 5571/vuelta), sin embargo, para sostener dicha posición resultaba necesario que previamente analice la naturaleza de los bienes y si las manipulaciones de los mismos (por los clientes o su personal) podría ocasionar pérdidas cualitativas que los hagan irrecuperables, lo que no se encuentra soportado en autos con un medio probatorio oponible a los informes de parte que obran en el expediente, según los cuales las pérdidas por "daño de producto" refiere a la pérdida física en el volumen, peso o cantidad de un bien de manera íntegra que se genera como consecuencia de las actividades propias de la comercialización de dicho producto.

Que en efecto, no ha sustentado que la rotura de las bolsas de leche o de los envases de bebidas o las caídas de los huevos o demás productos enunciados en los informes de parte, no signifiquen una pérdida física de los mismos (volumen, peso o cantidad) y que esta pérdida no se haya producido por causa inherente al proceso de comercialización de la recurrente, a pesar que esta comercializa dichos productos en venta directa al público, no habiendo explicado cómo es que dicha manipulación no puede ser considerada consustancial a su proceso de comercialización.

Que en tal sentido, respecto a los bienes relacionados a la merma por "daño de producto", se aprecia que el reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos de la recurrente.

## **Sobrantes de vitrina**

Que como se ha indicado, los Informes N° \_\_\_\_\_ definen los sobrantes de vitrina como aquellos productos que a pesar de mantener sus características organolépticas no pueden ser vendidos por motivos diversos, entre ellos, debido al cierre de tienda (productos que ya no pueden ser vendidos) o productos que han cumplido y exceden el tiempo de vida en anaquel. Cabe indicar que los señalados informes consideraron como ejemplo del señalado concepto, en los rubros pastelerías, frutas y verduras y carnes a los productos que exceden el tiempo de vida en anaquel; mientras que, para el caso de los rubros de comidas preparadas y panadería, consideró como "sobrantes en vitrina" al cierre de tienda (productos que ya no pueden ser vendidos).

Que no obstante, si bien el Informe N° \_\_\_\_\_ incorpora como causa de merma en la etapa de exhibición a los sobrantes de vitrina, su sola incorporación en este informe elaborado el 8 de abril de 2019, respecto al ejercicio 2013, no resulta suficiente para acreditar que los bienes califiquen como sobrantes por cierre de tienda o que hayan excedido el tiempo de vida en anaquel, lo que implicaba que los productos ya no podían ser vendidos, ello conforme la definición atribuida en el informe.

Que asimismo, de la revisión al contenido de las Cartas N° \_\_\_\_\_ del 4 de julio de 2018 (fojas 3308 a 3311) y \_\_\_\_\_ del 19 de diciembre de 2018 (fojas 3312 y 3313), emitidas por la empresa que realizó los referidos informes técnicos, no se evidencia que los sobrantes de vitrina califiquen como mermas, pues están orientados a describir la fórmula de cálculo del factor de merma e indica que la



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

metodología aplicada en el Informe N° \_\_\_\_\_ para el cálculo de la merma se efectuó conforme al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, no se documenta tal afirmación, esto es, la calificación de los bienes abarrotados - rubro comestibles, como sobrantes por cierre de tienda o su exceso de tiempo de vida en el anaquel.

Que respecto al Informe N° \_\_\_\_\_ (fojas 5466 a 5480), emitido en atención a la carta dirigida a la Dirección General de Salud Ambiental – DIGESA de 15 de diciembre de 2017 (fojas 5183 a 5185), que concluyó que en caso los alimentos terminados presenten envases rotos, oxidados, dañados con signos de plagas, entre otros, sean separados de inmediato y se apliquen la medida correctiva de acuerdo a lo establecido en el Programa de Higiene y Saneamiento de Almacén, llevando los registros correspondientes, no se observa que tal informe haya validado que los sobrantes de vitrina califiquen como merma, avocándose únicamente a dar respuesta a la consulta por el tiempo que pueden permanecer los productos dañados en los almacenes de sus tiendas o centros de distribución.

Que en esta misma línea, el Dictamen Pericial Técnico denominado “Determinación sobre si los conceptos sobrantes en vitrina y productos dañados califican como merma” emitido por el Colegio de Ingenieros del Perú (fojas 5481 a 5524) concluyó del análisis efectuado a los informes técnicos relacionados a los ejercicios 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 y a la inspección física realizada que los sobrantes de vitrina se dan en las existencias denominadas sección frescos, mientras que los daños de producto en las secciones de frescos y de abarrotados, por lo que no resulta idóneo para acreditar que los bienes en cuestión califiquen como sobrantes de vitrina, a ello es de advertir que el análisis efectuado se sustenta en los informes técnicos de ejercicios distintos al que es materia de fiscalización.

Que de la revisión al contenido expuesto en el Informe “Consultoría sobre si los sobrantes en vitrina y daño producto califican como merma” elaborado por el Centro de Investigación de la Universidad Pacífico (fojas 5252 a 5280), es de indicar que, si bien concluye que las pérdidas de existencias para la empresa son de tipo cuantitativo, y por tanto califican como mermas, tal conclusión o interpretación elaboradas por terceros respecto a la naturaleza de los inventarios en cuestión no resultan vinculantes para este Tribunal, aunado a que no cuenta con documentación adicional, que permita constatar que, en efecto, los inventarios calificados como sobrantes de vitrina hayan cumplido con la indicada vida útil del anaquel o califiquen como sobrantes por cierre de tienda.

Que de lo expuesto se establece que de acuerdo con las definiciones contenidas en los Informes N° \_\_\_\_\_ los “sobrantes en vitrina” corresponden a la pérdida o disminución de la mercancía derivada de problemas vinculados con la calidad de los productos, pues ello redundaría en que a pesar de que los productos mantienen sus características organolépticas no pueden ser vendidos por motivos diversos, entre ellos, debido al cierre de tienda (productos que ya no pueden ser vendidos) o productos que han cumplido y exceden el tiempo de vida en anaquel; esto es, son inutilizables para los fines para los que estaban destinados, lo que se enmarca en el concepto de desmedro establecido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>8</sup>.

Que atendiendo a las normas legales y a los criterios jurisprudenciales antes glosados se establece que los desmedros representan una pérdida de orden cualitativo como consecuencia de una disminución en su calidad (descomposición y deterioro), cuya destrucción debía ser comunicada a la Administración con una anticipación de 6 días hábiles antes de su realización y efectuada ante la presencia de un notario público o juez de paz, tal como lo dispone el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto de aceptar su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta, lo que no ocurrió en este caso.

Que en ese sentido, para sustentar los “sobrantes en vitrina” correspondía que la recurrente presentara las actas notariales de destrucción y la comunicación previa a SUNAT, al tratarse de desmedros, lo que no se aprecia que haya realizado.

Que en consecuencia, de lo actuado se advierte que la recurrente no acreditó los desmedros por “sobrantes

<sup>8</sup> Que el mismo criterio ha sido establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 9351-9-2021 respecto de un expediente de la propia recurrente referido a distinto ejercicio.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

en vitrina", por lo que corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en tal extremo.

Que respecto a lo expuesto por la recurrente en el sentido que no resulta coherente que la Administración haya considerado para efectos de sostener que se está ante desmedros, el informe técnico presentado cuyo objetivo fue acreditar que el tratamiento aplicable a los "sobrantes en vitrina" y "daño producto" constituyen mermas, informe que por mandato legal sustenta la deducción de la merma, lo que evidencia que desnaturalizó el carácter de prueba tasada presentada a su favor, que la Ley del Impuesto a la Renta le confiere al informe técnico; y que la resolución apelada señala erróneamente que el motivo determinante de las mermas, según el informe presentado, ocurrió por la fecha de vencimiento del producto, no obstante, el indicado informe no hace referencia alguna a tal motivo, sino al vencimiento de la vida útil en anaquel, que corresponde al número de días en que, a partir de su exhibición en anaquel y según su índole el producto debe ser vendido, a fin de que pueda ser consumido sin alteración de sus cualidades organolépticas (olor, sabor y textura), y que el tiempo de vida del anaquel puede cumplirse incluso cuando su fecha de vencimiento es lejana; cabe mencionar que conforme se verifica del punto 1.6 del Anexo N° 1 adjunto al Resultado de Requerimiento N° (fojas 953/vuelta a 964/vuelta), aquella reparó el concepto de desmedros no acreditados fehacientemente por las pérdidas denominadas como "sobrantes de vitrina", debido a que la recurrente no sustentó documentariamente cuáles fueron los motivos por los que consideró las mercaderías como sobrantes de vitrina, si se debió al cumplimiento de vida en anaquel o al cierre de tienda y, por lo tanto, no estaban disponibles para su comercialización; con lo cual, toda vez que en esta instancia se ha verificado que el citado concepto no fue acreditado como merma por la recurrente con los informes técnicos presentados en los que se verifique el cumplimiento de los motivos señalados, ni tampoco la recurrente acreditó el origen de las pérdidas conforme a lo observado por la Administración, carece de validez la pretendida desnaturalización de la prueba presentada por la recurrente.

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente respecto a que la resolución apelada restó mérito probatorio al Informe Técnico N° – Informe Técnico de Mermas de Existencias para los procesos de producción y comercialización de productos frescos y abarrotados – Periodo 2013 – Actualizado 2019 de 8 de abril de 2019, se aprecia de la indicada resolución apelada (fojas 5633 y 5634/vuelta) que luego de establecer que en efecto, las salidas de inventarios calificadas como sobrantes de vitrinas no corresponden a mermas, sino a desmedros, dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, entre la que se encuentra el señalado informe, dando cuenta además de las observaciones detectadas de su contenido, y concluyendo que tal documento no era el idóneo para acreditar que los señalados inventarios no calificaban como merma, siendo situación distinta que la recurrente no esté de acuerdo con el análisis efectuado por la Administración, lo que no conlleva a establecer que la Administración no ha otorgado mérito probatorio al informe presentado.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en cuanto a que, en el supuesto negado se considere que las pérdidas de existencias califican como desmedros, no procede exigir la acreditación de la destrucción de las existencias, conforme los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues supondría la contravención de las normas sanitarias, que disponen la necesidad de retirar y desechar inmediatamente los productos de abarrotados dañados físicamente (producto alimenticios y no alimenticios) ya que la pérdida de la hermeticidad en sus envases genera contaminación cruzada, cabe indicar que las normas sanitarias invocadas por la recurrente, así como lo dispuesto por la Dirección General de Salud Ambiental e Inocuidad Alimentaria – DIGESA, establecen disposiciones que impiden almacenar en un mismo ambiente bienes o productos deteriorados, alterados o contaminados con aquellos otros que se encuentren aptos para su consumo o uso, a efecto de evitar la contaminación de estos últimos, lo que no se ve enervado ni incumplido en forma alguna por lo dispuesto por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en consecuencia no resulta atendible lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a la alegada vulneración al principio de legalidad pues los requisitos establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exceden a lo dispuesto en la ley, es necesario mencionar que conforme a la Vigésima Tercera Disposición Transitoria y Final de la misma ley, se dispone que mediante decreto supremo se dictará las normas reglamentarias y complementarias que sean necesarias para la mejor aplicación de la indicada ley, lo que resulta aplicable al caso de mermas y



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

desmedros, habida cuenta que es necesario precisar la forma de acreditar debidamente tales hechos, por lo que lo establecido por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley, no supone una transgresión o vulneración del citado inciso f), de modo que carece de validez la pretendida ilegalidad de la norma reglamentaria alegada por la recurrente.

Que respecto a que ha cumplido con acreditar técnicamente que los sobrantes en vitrina de la sección abarrotes califican como mermas, a través de los informes técnicos debidamente presentados y que la Administración en ningún extremo de la resolución de determinación ni de la resolución apelada sustenta la razón por la que concluye que las pérdidas por sobrantes en vitrina califican como desmedro, cabe indicar que de acuerdo con el análisis expuesto en esta instancia la pérdida de existencias por sobrantes en vitrina califican como desmedro, por lo que correspondía para su acreditación contar con las actas notariales de destrucción y la comunicación previa a SUNAT, asimismo, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de lo actuado por la Administración en el curso de la fiscalización, así como de lo expuesto en la resolución apelada se aprecia que esta indicó las razones por las que concluyó, de una valoración de la información presentada por la recurrente, que la pérdida de existencias por sobrantes en vitrina calificaban como desmedro.

## 1.2 Amortización de intangibles no sustentados fehacientemente

Que la recurrente sostiene que el reparo formulado no se encuentra conforme a ley, remitiéndose a los argumentos expuestos y documentación presentada en el curso de la fiscalización.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no presentó los comprobantes de pago ni los medios probatorios que acrediten el intangible identificado con el Código registrado en la Cuenta 343110000 cuya amortización afectó a los resultados del ejercicio 2013.

Que mediante escrito de alegatos la Administración señala que la recurrente se limitó a remitirse a los argumentos expuestos y los medios probatorios presentados en la instancia de fiscalización, los que ya fueron evaluados en la resolución apelada, por tanto, al no existir argumentación adicional planteada en la etapa de apelación corresponde se mantenga el reparo formulado.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2013 por el concepto de la amortización de intangibles no sustentados fehacientemente por S/39 818,00, para tal efecto, sustenta el reparo en lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44 y en los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 5181/vuelta).

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1948 y 1949/vuelta) la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustente fehacientemente con la base legal y documentación probatoria los movimientos de las Cuentas contables 341911000 y 34311000 y si los gastos contabilizados en la Cuenta contable 682 fueron necesarios para la generación de renta, para ello debía presentar los contratos, comprobantes de pago, vouchers de los pagos realizados, asientos contables, liquidaciones, cuadros analíticos de la determinación de la amortización, comunicaciones y cualquier otra documentación que considere necesaria para la sustentación de las cuentas requeridas, que fueron detalladas en el Anexo N° 6.1 adjunto al señalado requerimiento<sup>9</sup> (foja 1941).

Que en respuesta, mediante escrito de 13 de noviembre de 2018 (fojas 1895 y 1896), la recurrente señaló que los movimientos de intangibles observados corresponden a las licencias y desarrollos de software, relacionados a los diferentes sistemas que utiliza (SAP, Kronos, NCR, JDA, así como programas logísticos).

Que en el punto 7.1 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 1981/vuelta a 1984/vuelta) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y de la documentación presentada por la recurrente, de cuya valoración, respecto a los activos intangibles detallados en el Anexo N° 5.1 adjunto al señalado resultado de requerimiento (foja 1969), estableció el reparo a la amortización del valor

<sup>9</sup> En el que se detallaron los activos intangibles identificados con los Códigos





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

de los activos no sustentados en relación con los contratos y comprobantes de pago presentados por S/143 359,00<sup>10</sup>.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada por la amortización de intangibles no sustentada fehacientemente, a efectos que presente sus descargos.

Que en atención a lo solicitado la recurrente presentó escrito de 28 de junio de 2019 (foja 4904) en el que indica poner a disposición el detalle de las facturas que sustentan entre otros, el costo del intangible identificado con el Código

Que en el ítem 10 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4921 y 4922/vuelta), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente como sustento de la acotación formulada, así concluyó que levantó parcialmente la observación realizada, quedando pendiente de sustentar el saldo de amortización del intangible identificado con el Código por S/39 818,00, conforme se detalla en los Anexos N° 2 y 2.1 adjuntos al resultado de requerimiento (fojas 4910 a 4913).

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable; y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Agrega dicho artículo que, 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, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que por su parte el numeral 21.5 del artículo 21 de la indica ley expone que el costo computable de los intangibles es el costo de adquisición disminuido en las amortizaciones que correspondan de acuerdo a ley.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la indica ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. Añade que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la anotada ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos

<sup>10</sup> Integrado por el desconocimiento del costo del activo intangible identificado con, entre otros, el Código por el importe de S/337 982,51 que originó un reparo por amortización de S/41 682,61.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (Software), siendo que no se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (Goodwill); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que de otro lado, este Tribunal en las Resoluciones N° 03168-5-2003, 18285-1-2013 y 01425-10-2015, entre otras, ha indicado que, si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.

Que conforme se advierte la Administración reparó el valor de la amortización aplicado al ejercicio 2013 respecto al activo intangible identificado con el Código \_\_\_\_\_ habida cuenta que la recurrente no habría sustentado fehacientemente la totalidad del costo contabilizado en la Cuenta 34110000 – Licencias Cajas de S/3 664 595,29, pues conforme se advierte del Anexo N° 2.1 adjunto al Resultado de Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 4910 a 4912) –en el que se da cuenta de los documentos de sustento presentados por la recurrente (comprobantes de pago) y de las observaciones detectadas, como la duplicidad de documentos en el registro presentado<sup>11</sup>–, se habría acreditado hasta la suma de S/3 550 420,63, por lo que estableció como importe no sustentado el costo de S/114 174,66 (S/3 664 595,29 - S/3 550 420,63), de cuyo importe estableció el saldo de amortización del intangible por la suma de S/39 818,00 aplicado en el ejercicio 2013, conforme se detalla en los Anexos N° 2 y 2.1 adjuntos al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 4910 a 4913).

Que al respecto obra en autos cuadros en los que lista los comprobantes de pago (facturas) que integran los activos identificados con los Códigos \_\_\_\_\_ al que adjunta las facturas correspondientes al activo de Código \_\_\_\_\_ (fojas 4798 a 4813), activo distinto al observado por la Administración.

Que en efecto, de la revisión a dicha documentación no se aprecia que la recurrente haya sustentado documentariamente la totalidad del costo del activo intangible contabilizado en la Cuenta 34110000 – Licencias Cajas e identificado con el Código \_\_\_\_\_ ni ha expuesto argumento alguno tendiente a desvirtuar las observaciones detectadas respecto a la documentación presentada –la duplicidad de documentos en el registro–, por tanto, no correspondía la deducción del valor total por amortización aplicado en el ejercicio 2013, respecto al señalado activo, encontrándose arreglada a ley la determinación realizada por la Administración, por lo que corresponde mantener el reparo, y confirmar la apelada en este extremo.

### 1.3 Gastos varios no sustentados fehacientemente

Que la recurrente sostiene que durante el procedimiento de fiscalización presentó los medios probatorios asociados a acreditar los servicios de soporte técnico y helpdesk prestados por \_\_\_\_\_ sin embargo, la Administración se limitó a listar la documentación sin señalar los motivos o razones por los cuales no se habría acreditado el servicio acotado, lo que contraviene su deber de valorar en forma motivada los medios probatorios presentados, por lo que el reparo no se encuentra emitido conforme a ley. Para sustentar su posición cita los criterios contenidos en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 03708-1-2004 17950-1-2012, entre otros.

Que advierte, que la resolución apelada pretende subsanar la omisión antes descrita, lo que evidencia una transgresión a su derecho de defensa y un exceso en la facultad de reexamen.

<sup>11</sup> Contenido en el archivo Excel "Intangibles Tributarios 2013" presentado por la recurrente en atención al Requerimiento N° \_\_\_\_\_



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Que agrega que los medios probatorios presentados valorados de forma conjunta y razonada acreditan la efectiva prestación de los servicios acotados.

Que por su parte, la Administración sostiene que, de una valoración conjunta de la documentación presentada en la etapa de fiscalización la recurrente no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la ejecución de los servicios que fueron realizados por la empresa

Que mediante escrito de alegatos indica que correspondía a la recurrente demostrar con la documentación idónea y pertinente, que los servicios de consultoría prestados por se encontraban acreditados fehacientemente, y que el hecho que la recurrente no esté de acuerdo con la evaluación efectuada no puede llevarla a afirmar que aquella no valoró los medios probatorios ofrecidos.

Que en el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del ejercicio 2013 por el concepto de gastos varios no sustentados fehacientemente por S/764 887,00, para tal efecto sustenta el reparo en lo dispuesto en el primer y último párrafo del artículo 37 y en los incisos a) y d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 5180).

Que mediante el punto 5.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 3262 y 3263/vuelta) la Administración señaló que, de la verificación a la información presentada en atención al Requerimiento N° observó diversas operaciones que fueron detalladas en el Anexo N° 4 adjunto al señalado requerimiento<sup>12</sup> (foja 3257), por lo que a fin de verificar el cumplimiento de las normas tributarias requirió exhibir la documentación probatoria, tales como: comprobantes de pago, contratos, estudios y/o trabajos y/o informes realizados y demás documentación que considere pertinente a fin de sustentar la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente.

Que mediante escrito de respuesta de 26 de diciembre de 2018 (foja 3222) la recurrente indicó que respecto a las operaciones con su proveedor presentó contrato y correos de coordinación.

Que en el punto 5.1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 3283/vuelta a 3289/vuelta) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada por la recurrente, así de la valoración a los medios de prueba presentados, respecto a los comprobantes de pago emitidos por la empresa correspondiente a los servicios de consultoría prestados a favor de la recurrente, advirtió que no presentó el contrato vigente para el ejercicio 2013, solo adjunto el contrato del ejercicio 2012 cuyos importes de las valoraciones del servicio difieren del pagado en el ejercicio 2013 y que los correos internos, hacen mención a la implementación del Proyecto Intactix, que no es mencionado en los comprobantes de pago ni en el contrato presentado, además precisó que muchos de los correos presentados están dirigidos por personal que trabaja en empresas vinculadas como Oechsle e Intercorpretail; en consecuencia concluyó que no acreditó fehacientemente los servicios técnicos realizados por la indicada empresa registrados como gasto en la Cuenta 632180000 en los periodos de enero, febrero, y abril a octubre de 2013 por la suma de S/764 886,63.

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación efectuada por gastos varios no sustentados fehacientemente, a efectos que presente sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó escrito de 28 de junio de 2019 (foja 4903) en el que indicó entregar los informes básicos de funciones proporcionados por el proveedor que sustentan el gasto acotado.

Que en el ítem 20 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4917 y 4918/vuelta), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, mediante el escrito de

<sup>12</sup> En el que se detallaron diversos cargos en las Cuentas 632180000, 659610400, 659610100, entre otros.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

28 de junio de 2019 (fojas 1150, 1152 y 1153), la que consistió en detalle de la planilla de los trabajadores de la empresa carta emitida por la indicada empresa, copia de la adenda al contrato de tercerización externa y anexo, así precisó de su evaluación que no desvirtuó la acotación formulada, por lo que mantuvo su conclusión referida a que no acreditó la efectiva realización de las operaciones acotadas, sustentada en los argumentos expuestos en el punto 5.1 del Resultado de Requerimiento N°

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en similar forma, en la Resolución N° 08052-10-2017 se ha indicado que de los criterios antes citados, se tiene que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquel debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010 han señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se 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 de lo actuado se tiene que la controversia consiste en establecer si la recurrente acreditó la fehaciencia de las operaciones con su proveedor

Que con relación a los cargos en la Cuenta 632180000 por la suma de S/764 886,63 la recurrente presentó detalle en el que precisó que tales cargos corresponden a las Facturas N°

emitidas por el proveedor

las cuales –de acuerdo con la descripción contenida en los citados comprobantes– corresponden al servicio de consultoría mesa de ayuda y soporte técnico de campo por los periodos de enero, febrero y abril a octubre de 2013 (fojas 4877, 2701, 2695, 2685, 2678, 2672, 2665, 2659 y 2653).

Que respecto al mencionado servicio la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Contrato de Tercerización Externa – SPSA – SIST – O de 16 de marzo de 2012 (fojas 2709 a 2718) suscrito entre la recurrente (SPSA) y la empresa (La empresa) para la prestación de servicios técnicos especializados en supervisión de soporte técnico y Help Desk a favor de la recurrente, estableciéndose las siguientes condiciones:

**"Tercera: Principales obligaciones de la Empresa**

(...)

3.6 La empresa, por la naturaleza del contrato, mantendrá coordinaciones permanentes con las personas del área, unidad o jefatura que SPSA, de conformidad con lo establecido en la cláusula décima segunda de este contrato, designe para tales efectos.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Se deja expresamente establecido que estas coordinaciones responden a la supervisión que le corresponde efectuar a SPSA respecto del cumplimiento de la ejecución del servicio y dentro del más estricto cumplimiento de las normas mínimas de diligencia y medición de la prestación por resultados de La empresa.

(...)

3.9 La empresa, de ser el caso, informará a SPSA, por escrito, la relación del personal que accederá a sus instalaciones, la misma que deberá encontrarse permanentemente actualizada. Asimismo, La empresa informará, de ser el caso, a SPSA con dos (2) días hábiles de anticipación como mínimo, el cambio de cualquiera de su personal a través del cual prestará el servicio.

(...)

## **Sexta: Precio y forma de pago**

El precio por los servicios objeto del presente contrato se encuentra detallado en el Anexo I, que se adjunta al presente documento (...).

## **Sétima: Plazo de vigencia y resolución contractual**

El presente documento tendrá un plazo de vigencia de nueve (09) meses y quince (15) días computados desde el 16 de marzo del 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012. Empero, si se considera conveniente extender los alcances del mismo o prorrogar su vigencia, dicho acuerdo deberá efectivizarse mediante la suscripción de la respectiva adenda."

- Anexo I del contrato de tercerización externa – SPSA-SIST-0 (foja 2709) en el que se indica que los costos mensuales para el desarrollo del presente contrato: Servicios de soporte y Help Desk desde el 1 de abril al 31 de diciembre, es de un monto mensual de S/9 300,00 y anual de S/83 700,00.
- Adenda al contrato de tercerización externa N° \_\_\_\_\_ – SIST – 0 de 6 de diciembre de 2012 (foja 4852) a través del que se prorroga la vigencia del contrato hasta por un periodo de un año, computados a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2013.
- Propuesta de tercerización del servicio de soporte técnico informático – Help Desk (foja 2708) del 13 de abril de 2012 emitida por \_\_\_\_\_ a la recurrente a través del cual presenta sus servicios consistentes en brindar una atención eficiente, respondiendo a las incidencias de carácter tecnológico reportadas por los usuarios tanto de las tiendas como de la oficina central. Agrega que el costo del servicio mensual es de S/4 480,00 sin IG.V.
- Órdenes de Compra N° \_\_\_\_\_ (fojas 2652, 2658, 2664, 2671, 2677, 2684, 2694, 2700 y 2707) emitidas por la recurrente a \_\_\_\_\_ por el servicio de consultoría.
- Correos electrónicos: correo de 14 de enero de 2013 con el asunto "Personal de Intactix" (foja 2650 y 2651), correo de 22 de enero de 2013 del asunto "Pago de facturas – enero 2013" (fojas 2647), correo de 7 de febrero de 2013 en el que solicita personal para formar parte de una mesa de ayuda especializada en sistemas POS (foja 2646), correos del 8 y 15 de febrero de 2013, relacionado al requerimiento de personal para el control de almacén, operador de sistemas y monitoreo (fojas 2640 a 2645, 2637 y 2638) correo de 20 de febrero en el que se remite el borrador del contrato entre HPSA e ITPM (foja 2639), correo de 20 de noviembre de 2013 de asunto "Soporte proyectos : Recurso de soporte" (foja 2634), correo de 5 de diciembre de 2013 de asunto "Traslado de personal de MDA a S.I." (foja 2636), y correo de 13 de noviembre de 2013 de asunto "Revisión de avances" (foja 2635).
- Asientos contables referidos al registro del comprobante de pago, esto es el reconocimiento del gasto y de una obligación de pago (fojas 2702 a 2706, 2696 a 2699, 2686 a 2693, 2679 a 2683, 2673 a 2676, 2666 a 2670, 2660 a 2663, 2654 a 2657).





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

- Informe básico de funciones del servicio soporte técnico y Help Desk (fojas 4892 a 4899) en el que se describen las funciones que desarrollan las áreas de mesa de ayuda, call center, soporte online, soporte técnico onsite, soporte técnico onsite Cd Lurin, soporte técnico Kronos, procesamiento de datos, seguridad de la información, soporte técnico cajas, analista de redes, técnico de redes, supervisores de SSTT y monitoreo.
- Planilla de trabajadores de la empresa y lista de trabajadores respecto a los servicios de consultoría correspondientes a los meses de enero, julio y agosto de 2013 (fojas 4857, 4858, 4866, 4867, 4874 y 4875).
- Carta de 31 de mayo de 2019 emitido por dirigido a la Administración en el que indica mantener relaciones comerciales con la recurrente desde mayo de 2012, además señala presentar la planilla de pagos de los trabajadores que laboraron en el 2013 realizando funciones exclusivas a favor de la recurrente (foja 4900).

Que del análisis de la documentación presentada se tiene, que si bien existe evidencia de la relación y acuerdo comercial entre la recurrente y el proveedor respecto al servicio en supervisión de soporte técnico y Help Desk en el marco del contrato y adenda presentada, no existe evidencia, de la demás documentación antes descrita, de la efectiva prestación del servicio, ni de las coordinaciones referidas a la supervisión que le correspondía efectuar a la recurrente respecto del cumplimiento de la ejecución del servicio, concluyéndose en la falta de fehaciencia del gasto observado.

Que en efecto, si bien la documentación presentada demuestra la propuesta del proveedor respecto a los servicios para la atención de incidencias de carácter tecnológico, así como el pedido de la recurrente, a través de las órdenes de compra, para el servicio de consultoría, el acuerdo contractual y adenda celebrado por las partes, así como la manifestación de parte de la relación comercial existente entre el proveedor y la recurrente, esta última no ha presentado documentación adicional que documentara la efectiva prestación del servicio de consultoría mesa de ayuda y soporte de campo por los periodos de enero, febrero y abril a octubre de 2013 ni se ha acreditado la conformidad por la recepción de tales servicios, que según el Informe básico de funciones del servicio de soporte técnico y Help Desk, implicaba atención de call center (que implicaba el registro de las incidencias del usuario en el sistema de generación de tickets), centro de soporte online de cajas (que se encarga de las atenciones de los tickets, quienes a su vez dejarían constancia de tal atención colocando en el ticket el estado de "activo", "pendiente de usuario" o "cerrado"), y soporte técnico onsite (encargado de la revisión, diagnóstico y reparación de equipos microinformáticos); pues aun cuando presentó correos electrónicos cursados el 14 y 22 de enero, 7, 8, 15 y 20 de febrero 2013 estos corresponden a coordinaciones para la gestión del personal respecto al equipo del Proyecto Intactix, para el pago de una factura correspondiente al mes de enero 2013 (hace referencia a la Factura N° ), el requerimiento de personal para el control de almacén, operador de sistemas, monitoreo y la formación de una mesa de ayuda especializada en sistemas POS, así como la remisión de contratos, actividades que no guardan relación con los servicios que implicaban el soporte técnico y Help Desk, asimismo, en el caso de los demás correos electrónicos cursados en los periodos de noviembre y diciembre de 2013 por los asuntos: "Soporte proyectos : Recurso de soporte", "Traslado de personal de MDA a S.I." y "Revisión de avances", cabe indicar que de acuerdo con la descripción de las facturas presentadas como sustento de los cargos acotado, tales periodos –enero, noviembre y diciembre– no fueron observados.

Que es del caso mencionar que los demás medios probatorios presentados, como los asientos contables, la planilla y lista de trabajadores de la empresa respecto a los servicios de consultoría, no aportan información acerca de la realización de los servicios de mesa de ayuda y soporte de campo, sino dan cuenta del registro contable y proporcionan información acerca del personal que formaría parte del proveedor.

Que en consecuencia, de la evaluación conjunta de los medios probatorios presentados para acreditar la fehaciencia de los servicios contabilizados en la Cuenta 632180000 por S/764 886,63 contenidos en las Facturas N° se concluye que no los sustentan en forma fehaciente, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

## RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la recurrente señala que la controversia en este caso radica en la incorrecta imputación efectuada por la Administración, pues si bien la resolución de intendencia apelada estableció un pago en exceso o indebido de S/228 559,00 relacionado al acogimiento a la rebaja del 95% de la multa por concepto de los reparos aceptados en fiscalización, debió reconocer S/586 966,00, toda vez que la Administración pretende imputar el pago indebido y/o en exceso de S/586 966,00 de 27 de junio de 2019 contra una deuda que a dicha fecha no tenía la calidad de exigible, pues la resolución de multa en cuestión fue notificada el 2 de agosto de 2019, situación que se opone al criterio contenido en las Resoluciones N° 07754-7-2008 y 03725-5-2006. Por lo que solicita se reconozca su derecho a devolución por el importe total de S/358 407,00, considerando que la resolución apelada ya consideró como importe a devolver la suma de S/228 559,00.

Que indica que la resolución de multa debe dejarse sin efecto, puesto que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, al no existir dolo o intención, según los criterios de la Casación recaída en el Expediente N° 1731-2007 LIMA y la Sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, y por haberse emitido sin seguir el procedimiento administrativo sancionador previo que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General y que conforme a la Constitución y al desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional constituye una garantía mínima al debido procedimiento, careciendo de validez constitucional la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora. En atención a lo expuesto, solicita que se declare la nulidad de la actuación de la Administración al imponer dichas sanciones, dejándose sin efecto la atribución de la indicada infracción.

Que manifiesta que se debe aplicar el principio de retroactividad benigna, pues el Decreto Legislativo N° 1311, que modificó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dejó sin efecto la conducta infractora por la que se emitió dicho valor, para lo cual invoca la aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 2448-2014 y, en ese sentido, solicita que se deje sin efecto la multa impuesta.

Que, por su parte, la Administración, mediante escrito de alegatos, señala que la multa materia de controversia se rige por el ordenamiento tributario, por lo que lo argumentado respecto a la aplicación de la retroactividad benigna sustentada en la Sentencia de Casación N° 2448-2014 carece de sustento, pues solo aplica en materia penal.

Que se aprecia que la Resolución de Multa N° (foja 5152) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, encontrándose vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, que se sustenta en la Resolución de Determinación N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vigente en el ejercicio acotado, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que, por su parte el artículo 13-A del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, incorporado por la Resolución de Superintendencia N° 180-2012/SUNAT, prevé la gradualidad aplicable, entre otras, a la sanción de multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; en cuyo numeral 1 señala que a dicha sanción se le aplicará el siguiente Régimen de Gradualidad, siempre que el deudor tributario cumpla con el pago de la multa: a) Será rebajada en un 95% si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

regularizar; b) Será rebajada en un 70% si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del citado código, o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa, salvo que: b.1) Se cumpla con la cancelación del tributo en cuyo caso la rebaja será de 95% y b.2) Se cuente con un fraccionamiento aprobado, en cuyo caso la rebaja será de 85%; c) Será rebajada en un 60% si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75 del referido código o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el pago de la multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del anotado código, respecto de la resolución de multa; y, d) Será rebajada en 40% si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146 del mismo código, para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Que teniendo en cuenta que la resolución de multa bajo análisis se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio de 2013, contenidos en la Resolución de Determinación N° respecto de la cual se ha ordenado su reliquidación, corresponde emitir similar pronunciamiento, por lo que se revoca la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar la aludida resolución de multa.

Que ahora bien, respecto al cuestionamiento de la recurrente referido a la incorrecta imputación efectuada por la Administración habida cuenta que la resolución apelada estableció un pago en exceso o indebido de S/228 559,00, cuando debió reconocer la suma de S/586 966,00, se aprecia que la resolución apelada indica que de conformidad con lo establecido en el inciso b) del numeral 1 del artículo 13-B del Reglamento del Régimen de Gradualidad y con el criterio dispuesto en la Resolución N° 00222-1-2020<sup>13</sup>, respecto a los reparos aceptados en el curso de la fiscalización que ascienden a la suma de S/8 846 799,00<sup>14</sup>, le corresponde la aplicación de la rebaja del 95% establecida en el Régimen de Gradualidad y no la aplicada en el curso de la fiscalización que corresponde al 70%.

Que en efecto, se verifica de la resolución apelada, que la Administración reconoció la aplicación de la rebaja del 95% por los reparos que fueron aceptados por la recurrente que ascienden a S/8 846 799,00, mediante declaración jurada rectificatoria presentada el 27 de junio de 2019 y a través del PDT 684 N° (foja 5066 y 5069), y por el pago efectuado la misma fecha por la suma de S/704 329,00<sup>15</sup> (foja 5068), de cuya determinación obtuvo un tributo omitido de S/2 654 040,00 (30% de S/8 846 797,00) y, en consecuencia una multa determinada de S/1 327 020,00 (50% de S/2 654 040,00), a cuyo valor aplicó la gradualidad respectiva, los intereses (calculados al 27 de junio de 2019) y el pago efectuado (S/704 329,00) y obtuvo un pago pendiente de imputación al 27 de junio de 2019 de S/586 967,00, como se detalla a continuación:

| Concepto          | S/           |
|-------------------|--------------|
| Reparos Aceptados | 8 846 799,00 |

<sup>13</sup> En el que se estableció como criterio recurrente según lo dispuesto por el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264: «La cancelación del tributo a que se refiere el inciso b.1) del literal b) del numeral 1 del artículo 13-A del reglamento de gradualidad, para efectos de la aplicación del referido régimen de gradualidad, únicamente es exigible cuando producto de la subsanación a través de la presentación de una declaración rectificatoria exista un tributo por regularizar».

<sup>14</sup> Cabe precisar que el pago efectuado por la recurrente respecto a la infracción incurrida, esto es por S/704 329,00, estaba vinculado en estricto a las observaciones aceptadas en el curso de la fiscalización, tal como lo reconoce la Administración en la Resolución de Multa N° (foja 5152/vuelta), lo que no es cuestionado por la Administración.

<sup>15</sup> Cabe precisar que si bien se emitió el Requerimiento N° al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, este fue notificado el 24 de junio de 2019 (foja 4908) y otorgó a la recurrente un plazo para su atención hasta el 28 de junio de 2019 (foja 4907), es decir, tanto el reconocimiento de los reparos mediante la declaración rectificatoria presentada, como el pago se realizaron durante el plazo otorgado por la Administración, lo que la habilitó a la aplicación de la rebaja del 95%.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

|                                       |                     |
|---------------------------------------|---------------------|
| Tributo Omitido                       | 2 654 040,00        |
| Multa Determinada                     | 1 327 020,00        |
| Gradualidad 95%                       | 66 351,00           |
| Intereses al 27 de junio de 2019      | 51 011,00           |
| Multa por pagar por reparos aceptados | 117 362,00          |
| Pago Formulario 1662 N°               | (704 329,00)        |
| <b>Pago pendiente de imputación</b>   | <b>(586,967,00)</b> |

Que asimismo, la indicada resolución advirtió que el señalado saldo por S/586 967,00 fue aplicado a la infracción calculada como consecuencia de los reparos no aceptados, según el siguiente detalle (foja 5625):

| Concepto   | S/                  |
|--|---------------------|
| Parte de Multa no aceptada                         | 1 781 627,00        |
| Intereses al 27/06/2019                            | 1 369 715,00        |
| Deuda al 27/06/2019                                | 3 151 342,00        |
| <b>Pago pendiente de imputación del 27/06/2019</b> | <b>(586 967,00)</b> |
| Saldo al 27/06/2019                                | 2 564 375,00        |
| Intereses al 19/08/2019                            | 53 339,00           |
| Deuda al 19/08/2019                                | 2 617 714,00        |
| Aplicación de la Gradualidad 60%                   | (1 570 628,00)      |
| Saldo al 19/08/2019                                | 1 047 086,00        |
| Pago efectuado el 19/08/2019                       | (1 275 545,00)      |
| Pago efectuado el 20/08/2019                       | (100,00)            |
| <b>Total pago en exceso</b>                        | <b>(228 559,00)</b> |

Que al respecto es importante mencionar que la determinación de la infracción asociada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 es única, puesto que dicha infracción surge de un importe total de reparos, entre aceptados y no aceptados. Bajo esta premisa, aunque la Administración estableció un saldo pendiente de aplicar, a efectos de calcular la aplicación de la gradualidad vinculada a los reparos aceptados durante la fiscalización, este saldo debía ser considerado también en la determinación de la infracción con respecto a los reparos no aceptados, así como los pagos efectuados el 19 y 20 de agosto de 2019, como efectivamente lo hizo en la resolución apelada.

Que, asimismo, es de indicar que la recurrente ha solicitado la devolución de los pagos efectuados para cancelar la deuda tributaria contenida en la resolución de multa impugnada en autos. Sobre este extremo, debe estarse al pronunciamiento que se emita en la presente resolución respecto del Expediente N° 9660-2022, según se expondrá posteriormente.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva, corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que respecto a las alegaciones de la recurrente en torno a la Sentencia de Casación N°1731-2007 Lima, cabe indicar que de acuerdo con la información disponible en la página web de la Consulta de Expedientes Judiciales – Supremo (CEJ – Supremo)<sup>16</sup>, el pronunciamiento al que hace alusión la recurrente en realidad corresponde al Auto Calificadorio del Recurso de Casación emitido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que declaró improcedente el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público el Ministerio de Economía y Finanzas<sup>17</sup>, signado bajo el

<sup>16</sup> <https://apps.pj.gob.pe/cejSupremo/ConsultaExpediente.aspx>

<sup>17</sup> De igual tenor que el Auto Calificadorio del Recurso de Casación que declaró improcedente el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

expediente N° 01731-2007-0-5001-SU-DC-01, apreciándose de su contenido que los argumentos de la recurrente presentados en esta instancia fueron construidos tomando como base el recuento que la Corte Suprema efectuó respecto del pronunciamiento de la Sentencia de Vista, los cuales no deben ser considerados como pronunciamiento de fondo del referido colegiado, ya que este los trajo a colación únicamente con la finalidad de analizar si las causales invocadas por el accionante para interponer el recurso de casación se encontraban adecuadamente sustentadas, mas no emitió juicio de valor alguno sobre la interpretación realizada en la Sentencia de Vista respecto del tipo infractor tipificado en el numeral 2 del artículo 178 del Código Tributario (recogido posteriormente en el numeral 1 del artículo 178 del mismo código), lo que es propio de un Auto de Calificación<sup>18</sup>; por lo que lo alegado por la recurrente en este extremo carece de sustento.

Que con relación a la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual haría referencia a que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, corresponde indicar que a pesar de sus alegaciones, corresponde señalar que la recurrente no ha proporcionado copia de la invocada sentencia, ni ha brindado los datos precisos que permitirían su ubicación en la página web de la Consulta de Expedientes Judiciales – Supremo (CEJ – Supremo), limitando el acceso a su contenido; sin perjuicio de ello, cabe anotar que del resultado de la búsqueda efectuada en el indicado portal, se advierte que la citada Sentencia de Casación versa sobre otorgamiento de escritura pública, siendo las partes procesales dos personas naturales, no existiendo conexión alguna con la materia en controversia en el presente caso; en tal sentido, resulta imposible evaluar el mérito de su contenido según lo invocado por la recurrente en este extremo.

Que respecto a los alegatos de la recurrente en el sentido que se debe aplicar el principio de retroactividad benigna y dejar sin efecto la resolución de multa impugnada, dado que el Decreto Legislativo N° 1311 suprimió la conducta infractora por las que no se generase un tributo omitido, y que la irretroactividad contemplada en el artículo 168 del Código Tributario se limita a aquellas sanciones que se encuentren en trámite o en ejecución, e invoca la aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 2448-2014, corresponde indicar que tales alegatos no resultan amparables debido a que el artículo 168 del citado código establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, y que al respecto en la Resolución N° 2000-4-96 este Tribunal ha señalado que el término "en trámite" o "en ejecución", tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas, como es el caso de autos, siendo oportuno precisar que el criterio contenido en la invocada sentencia solo es aplicable a las partes del proceso judicial en el que fue emitida<sup>19</sup>.

Que en cuanto a invocación de la Sentencia de Casación N° 2448-2014, corresponde señalar que de la información obtenida en la página web de la Consulta de Expedientes Judiciales – Supremo (CEJ – Supremo), se advierte que fue emitida el 15 de setiembre de 2016 por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, de cuyo contenido se tiene que en aquel caso el tipo infractor modificado, sobre el cual se analizó la pretendida retroactividad benigna, se encontraba contenido en el numeral 2 del literal a) del artículo 103 de la Ley General de Aduanas, aprobado por el Decreto Legislativo N° 809 y modificado por el artículo 52 del Decreto Legislativo 951, en cuyo texto no se incluyó disposición similar a la recogida en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, antes citada, de modo que los fundamentos que llevaron a la Corte Suprema a no casar la sentencia de vista bajo la infracción normativa de la indicada norma aduanera (entre otros, el numeral 5 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 y la Norma IX del Texto Único ordenado del Código Tributario, que parten del análisis de aquella), no resultan aplicables al caso concreto, por tratarse de un supuesto diferente al del presente caso, ya que en este, a diferencia de aquel, si bien la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, establece que

<sup>18</sup> Según el artículo 121 del Código Procesal Civil «... Mediante los autos el Juez resuelve la admisibilidad o el rechazo de la demanda o de la reconvencción, el saneamiento, interrupción, conclusión y las formas de conclusión especial del proceso; el concesorio o denegatorio de los medios impugnatorios, la admisión, improcedencia o modificación de medidas cautelares y las demás decisiones que requieran motivación para su pronunciamiento. Mediante la sentencia el Juez pone fin a la instancia o al proceso en definitiva, pronunciándose en decisión expresa, precisa y motivada sobre la cuestión controvertida declarando el derecho de las partes, o excepcionalmente sobre la validez de la relación procesal».

<sup>19</sup> En similar sentido, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00819-1-2019.





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras administraciones tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, indica expresamente que no son de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1272, el cual se encuentra recogido actualmente en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, referido, entre otros, a la pretendida retroactividad benigna.

Que con ello, claramente la legislación tributaria se aparta de la legislación del procedimiento administrativo sancionador regulado de manera general en la Ley del Procedimiento Administrativo General, imposibilitando la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que prevé, para lo no previsto en dicho código, la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; toda vez que, por el contrario, una interpretación en el pretendido sentido se opone y desnaturaliza lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311.

Que en consecuencia, no corresponde estimar lo pretendido por la recurrente en este extremo, por lo que la imposición de la multa se encuentra acorde a ley.

## RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente sostiene que la formulación de un reparo no implica de forma automática la evidencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, ni mucho menos una distribución de dividendos, por tanto, no todo reparo supone se presuma la existencia de dividendos afectos al Impuesto a la Renta, pues para ello deben cumplirse de manera concurrente los siguientes requisitos: (i) que el egreso o ingreso no declarado no sea susceptible de posterior control tributario, (ii) que el destino u origen del egreso o ingreso no declarado no pueda ser acreditado fehacientemente y (iii) que sea susceptible de ser un dividendo gravable, esto es de haber beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada. Para sustentar su posición cita las Resoluciones N° 00358-4-2019, 01554-3-2019, 01557-3-2019, 03648-4-2019, 11368-4-2016, 03846-4-2017, 05525-4-2008, 5510-1-2017, 01726-8-2013, entre otras.

Que advierte que con excepción del importe de S/764 887,00 –relacionado al reparo por gastos varios no sustentados fehacientemente– reconoció, mediante la presentación de las declaraciones juradas los reparos formulados por la Administración los que generaron la aplicación de la tasa adicional, por tal razón, señala que el egreso o ingreso no declarado es susceptible de posterior control tributario, en consecuencia, no se encuentra justificada la aplicación de la indicada tasa adicional.

Que indica que, en ningún momento de la fiscalización efectuada, la Administración Tributaria ha demostrado que exista un egreso o ingreso no declarado cuyo destino u origen no haya podido ser acreditado fehacientemente, sino que se limita a justificar la aplicación automática de la tasa adicional por el hecho de haber realizado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que señala, respecto al reparo por gastos varios no sustentados fehacientemente, que la Administración repara el importe pagado a \_\_\_\_\_ porque considera que no ha acreditado la prestación del servicio; sin embargo, no se puede asumir que existen dividendos presuntos, pues no se está ante un posible reparto de utilidades a favor de los accionistas, dado que \_\_\_\_\_ no califica como accionista.

Que manifiesta que toda vez que los reparos efectuados serán dejados sin efecto, se disponga la devolución del importe pagado más los intereses correspondientes.

Que por su parte, mediante escrito de alegatos la Administración señala que de acuerdo con los papeles de trabajo de fiscalización se le solicitó al contribuyente que sustentara con la documentación probatoria correspondiente el destino final de los desembolsos, lo que no fue acreditado por la recurrente y que de la revisión del concepto de los reparos efectuados advierte que todos ellos corresponden a erogaciones económicas que involucran una salida de fondos del contribuyente que al no ser sustentadas involucran



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que del Anexo N° 2 a las Resoluciones de Determinación N° se aprecia que fueron emitidas por la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, sobre la base de los reparos indicados en el cuadro siguiente, por S/7 172 363,00, consignando como base legal el inciso g) del artículo 24-A, el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su reglamento, y como sustento del reparo lo señalado en los Resultados de los Requerimientos N° (foja 5154).

Que el literal g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970<sup>20</sup>, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

Que el segundo párrafo del referido artículo 55, modificado por Decreto Legislativo N° 97921, señala que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 4873-1-2012, la tasa adicional de 4,1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la tasa adicional de 4,1% pues solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que conforme se ha establecido en la Resolución N° 09227-5-2014, entre otras, los gastos no sustentados

<sup>20</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2007.

<sup>21</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

Que al respecto este Tribunal en las Resoluciones N° 04823-4-2014 y 08644-1-2017 ha señalado que las operaciones no fehacientes o no reales, acreditadas por la Administración, constituyen disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la tasa adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que asimismo, corresponde señalar que mediante Resolución N° 00358-1-2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: "La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario."

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que estando al criterio antes descrito la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, como en el caso de autos<sup>22</sup>, no impide la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que tal declaración tributaria no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En efecto, debe tenerse en cuenta que para la correcta aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta se debe evaluar –en cada caso en particular– si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, lo que se procede a evaluar.

### **3.1 Diferencia de invent. sección bazar, electro y textil**

Que mediante el punto 1.3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 931 y 932/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente sustente documentaria y contablemente los cargos al costo de ventas por salidas del Kardex de las mercaderías por conceptos de mermas, robos y no devoluciones de la sección bazar, electro y textil; que a efectos de acreditar las mermas deducidas además se requirió, entre otros, la presentación del informe técnico de mermas de existencias para los procesos de comercialización y distribución.

Que en el punto 1.3 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 966 a 971) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada por la recurrente<sup>23</sup>, de cuya valoración advirtió que no contaba con el informe técnico que sustente las mermas de productos en las secciones de bazar, electro y textil –pues, si bien presentó el Informe N° 099-2014/FS Informe Técnico de mermas y existencias para los procesos de producción y comercialización de productos

<sup>22</sup> Habida cuenta que se verifica de autos que mediante la declaración jurada rectificatoria presentada el 27 de junio de 2019 con el PDT 684 de número de orden (fojas 5535 a 5539, 5065 a 5067 y 5069) la recurrente realizó adiciones a efecto de determinar la renta neta imponible del ejercicio 2013, por, entre otros, Diferencia de invent. sección bazar, electro y textil; salida de invent. Sección abarrotes merma desconocida no sustentada; gasto por consumo interno no sustentado; gastos y/o costos por proveedores no habidos; donaciones sin sustento; movilidades sin sustento; otros gastos financieros no sustentados fehacientemente; gastos varios no sustentados fehacientemente; y ajuste de invent. Resoluc. Ministerio Público.

<sup>23</sup> Mediante escrito de 28 de agosto de 2018 obrante a fojas 873 y 874.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

frescos y abarrotes periodo 2013, este no considera porcentajes de mermas para las secciones de bazar, electro y textil– y toda vez que fueron cargadas al costo de venta que tiene incidencia en la determinación de la utilidad del ejercicio concluyó reparar como salida de inventario no sustentada fehacientemente la suma de S/991 177,53 –según detalle expuesto en las fojas 13 de 58 del señalado anexo al resultado de requerimiento (foja 968)–; asimismo, mediante el Anexo N° 1 del Resultado Complementario del Requerimiento N° (fojas 940/vuelta a 944), la Administración señaló que de la verificación a la información adicional presentada por la recurrente el importe del reparo se modificó a la suma de S/53 468,00<sup>24</sup> (foja 942/vuelta), asimismo, advirtió la aplicación de la tasa adicional conforme lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe indicar que mediante el ítem 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 1 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 4925 y 4926) la Administración señaló que la recurrente aceptó el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta formulado respecto a las mermas no sustentadas fehacientemente de las secciones de electro y textil por S/37 700,00, más no la aplicación de la tasa adicional<sup>25</sup>; además, precisó que la recurrente no expuso argumento alguno a fin de desvirtuar el reparo formulado.

Que agregó que habida cuenta que la recurrente sustentó la diferencia de inventarios detectada en la sección bazar, por S/15 769,00, dejó sin efecto tal extremo del reparo.

Que advirtió que, de la verificación efectuada a la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la recurrente aceptó la observación formulada –por S/37 700,00 correspondiente a la sección electro y textil– siendo adicionada en la determinación del Impuesto a la Renta y efectuó el pago de la tasa adicional del Impuesto a la Renta del 4,1% en el periodo de diciembre de 2013.

Que de la verificación de lo actuado se tiene que, tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite el importe –S/37 700,00– adicionado en su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 reparado por la Administración –por el concepto de Diferencia de invent. Sección electro y textil–, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente como se ha dado cuenta anteriormente, ni se aprecia que haya expuesto argumento alguno relacionado a desvirtuarlo en su recurso de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado fehacientemente la suma cargada al gasto que fue posteriormente adicionada por la recurrente –respecto a las mermas no sustentadas fehacientemente de las secciones de electro y textil– se tiene que no es susceptible de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarla como dividendo presunto de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

### 3.2 Salida de invent. Sección abarrotes merma desconocida no sustentada.

<sup>24</sup> Integrado por:

| Sección      | Diferencia no sustentada |
|--------------|--------------------------|
| Bazar        | -15 769,20               |
| Electro      | 3 694,77                 |
| Textil       | 34 004,20                |
| <b>Total</b> | <b>53 468,17</b>         |

<sup>25</sup> Como se advierte del escrito del obrante a foja 4905.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Que mediante el punto 1.5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 929 y 930) la Administración observó salidas de inventarios por concepto de merma desconocida, robo y no devolución, que descontando los importes de robos según denuncia policial, obtuvo una diferencia pendiente de sustentar, para tal acreditación solicitó exhibir los procedimientos internos llevados por la recurrente en el área de control de inventarios, las tomas de inventarios en sus diferentes locales, los reportes finales, los documentos internos, entre otros, que determinen el carácter de la pérdida cualitativa e irreparable de las mercaderías, o la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, en el marco de lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1.5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 964 a 966) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada por la recurrente<sup>26</sup>, de cuya valoración advirtió que si bien presentó el Informe N° denominado Informe técnico de mermas de existencias para los procesos de producción y comercialización de productos frescos y abarrotos periodo 2013, en la sección de abarrotos no considera porcentaje de mermas desconocidas; por tanto, al no contar con el informe técnico que respalde las mermas desconocidas de mercaderías de la sección de abarrotos y, habida cuenta que fueron cargadas al costo de ventas que tiene incidencia en la determinación de la utilidad del ejercicio, concluyó reparar como salida de inventario no sustentada fehacientemente el importe de S/581 073,00, en el marco de lo establecido en el inciso f) del artículo 37; asimismo, advirtió la aplicación de la tasa adicional conforme lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe indicar que mediante el ítem 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 2 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4925) la Administración señaló que la recurrente aceptó el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta formulado, respecto a la salida de inventario sección de abarrotos por merma desconocida no sustentada fehacientemente por el importe de S/581 073,00, más no la aplicación de la tasa adicional<sup>27</sup>, además precisó que la recurrente no expuso argumento ni ha presentado documentación adicional a fin de desvirtuar el reparo formulado. Agregó que verificó que el reparo fue aceptado por la recurrente siendo adicionado en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 presentada el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° y que efectuó el pago de la tasa adicional del Impuesto a la Renta del 4,1% en el periodo de diciembre de 2013.

Que de la verificación de los actuados se tiene, que tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite el importe –S/581 073,00– adicionado en su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 reparado por la Administración –por el concepto de salida de inventario sección abarrotos por merma desconocida no sustentada fehacientemente–, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente tal como se ha dado cuenta anteriormente, ni se advierte que haya expuesto algún argumento relacionado a desvirtuarlo en su recurso de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado fehacientemente la suma cargada al gasto que fue posteriormente adicionada por la recurrente –respecto a la salida de inventario por concepto de merma desconocida de la sección de abarrotos– se tiene que no es susceptible de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarla como dividendo presunto de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

<sup>26</sup> Mediante escrito de 28 de agosto de 2018 obrante a foja 872.

<sup>27</sup> Como se advierte del escrito del obrante a foja 4905.





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

### **3.3 Adición merma por rotura y vencimiento sin sustento**

Que mediante el punto 2.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 929), la Administración solicitó a la recurrente que sustente documentaria y contablemente la adición a la declaración jurada del Impuesto a la Renta 2013 por merma por rotura y vencimiento (bazar, electro y textil) por S/3 205 815,00.

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 1 del Resultado Complementario del Requerimiento N° (fojas 936 a 938) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada por la recurrente<sup>28</sup>, de cuya valoración señaló que no se determina observación respecto al Impuesto a la Renta de tercera categoría; no obstante, advierte que tal importe –S/3 205 815,00– califica como dividendo presunto afecto a la tasa adicional del 4,1% en el mes de diciembre de 2013, al ser un gasto no sustentado fehacientemente y no susceptible de posterior control tributario.

Que mediante el ítem 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que según el ítem 4 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4924) la Administración señaló que la recurrente no aceptó el reparo a la aplicación de la tasa adicional<sup>29</sup>, sin presentar argumento adicional tendiente a desvirtuar la observación formulada, por lo que mantuvo el reparo a la tasa adicional, pues al no tener sustento constituye un egreso calificado como dividendo presunto, no susceptible de posterior control tributario, al no ser posible determinar el verdadero destino. Agregó que la recurrente efectuó el pago de la indicada disposición indirecta de renta.

Que de la verificación de los actuados se tiene, que tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite el importe –S/3 205 815,00– adicionado en su declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 –por el concepto de merma por rotura y vencimiento sin sustento–, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente como se ha dado cuenta, ni ha expuesto argumento relacionada a desvirtuarlo en su recurso de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado fehacientemente el importe adicionado por la recurrente – respecto a la merma por rotura y vencimiento sin sustento– se tiene que no es susceptible de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarlo como dividendo presunto de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

### **3.4 Gasto por consumo interno no sustentado**

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1951) la Administración indicó que de la evaluación del movimiento de la Cuenta contable 65961090 – Consumo, la cual incidió directamente en el estado de resultados de la recurrente, observó salidas de mercaderías por concepto de consumo interno, al respecto, solicitó que adjunte los comprobantes de pago, las órdenes de compra, los asientos contables, las cancelaciones, el destino de los gastos y otra documentación que considere pertinente a fin de sustentar los retiros de mercadería; además, precisó que de no sustentarse fehacientemente lo acotado será de aplicación la tasa adicional del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1989/vuelta a 1991/vuelta) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y la documentación presentada

<sup>28</sup> Mediante escrito de 28 de agosto de 2018 obrante a fojas 863 a 865.

<sup>29</sup> Como se advierte del escrito del obrante a foja 4905.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

por la recurrente<sup>30</sup>, de cuya valoración señaló que existen movimientos de mercaderías que ascienden al importe de S/93 522,73, por los que no se puede identificar su destino; además de consumos para actividades ajenas al giro del negocio, en consecuencia, procedió a reparar los gastos anotados en la Cuenta contable 65961090 por el indicado importe, al no haber acreditado el destino de tales erogaciones, y aplicó la tasa adicional del 4,1% de enero a diciembre de 2013 al calificar como gasto no susceptible de posterior control tributario al no haberse identificado su destino.

Que mediante el ítem 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 7 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4923) la Administración señaló que, toda vez que la recurrente no presentó argumento adicional tendiente a desvirtuar la observación efectuada<sup>31</sup>, mantuvo el reparo formulado. Agregó que la recurrente en la declaración rectificatoria presentada –el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° se adicionó el importe materia de reparo y respecto a la tasa adicional del impuesto a la Renta efectuó los pagos correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2013.

Que de la verificación de los actuados se tiene que, en efecto como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite el importe –S/93 522,73– adicionado en su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 –por el concepto de gasto por consumo interno no sustentado–, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente como se ha dado cuenta, ni ha expuesto argumento relacionada a desvirtuarlo en su recurso de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado fehacientemente la suma cargada al gasto que fue posteriormente adicionada por la recurrente –respecto a los gastos por consumo interno no sustentado– se tiene que no es susceptible de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarlo como dividendo presunto de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

### **3.5 Gastos y/o costos por proveedores no habidos**

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1949 y 4950/vuelta) la Administración indicó que de la revisión efectuada a los libros contables y Registro de Compras observó operaciones por la compra de bienes y/o servicios que fueron acreditados con comprobante de pago emitidos por contribuyentes no habidos al 31 de diciembre de 2013, y que de conformidad con lo establecido en el numeral 3 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta requirió acreditar si efectuó el pago de la tasa adicional del 4,1%.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1984/vuelta a 1986/vuelta) la Administración advirtió que la recurrente aceptó el reparo formulado<sup>32</sup>, por lo que concluyó que toda vez que la recurrente no ha sustentado que los proveedores hayan emitido los comprobantes de pago sin tener la condición de no habidos ni que hayan levantado dicha condición al 31 de diciembre de 2013, procedió a reparar el gasto observado; así como establecer la aplicación de la tasa adicional del 4,1% en los meses de enero, marzo, mayo y setiembre a diciembre de 2013.

Que mediante el ítem 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes

<sup>30</sup> Mediante escrito de 13 de noviembre de 2018 (foja 1898).

<sup>31</sup> Siendo que por el contrario señaló aceptar el reparo formulado (foja 4904).

<sup>32</sup> Como se advierte del escrito de 13 de noviembre de 2018 (foja 1896).



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 9 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4923) la Administración señaló que toda vez que la recurrente no presentó argumento adicional tendiente a desvirtuar la observación formulada<sup>33</sup> mantuvo el reparo formulado. Agregó que la recurrente en la declaración rectificatoria presentada –el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° se adicionó el importe materia de reparo y respecto a la tasa adicional del impuesto a la Renta efectuó los pagos correspondientes a los periodos de enero, marzo, mayo y setiembre a diciembre de 2013.

Que al respecto, como se ha expuesto se verifica que el aludido reparo por comprobantes de pago emitidos por sujetos no habidos no fue desvirtuado por la recurrente. En ese sentido, toda vez que tal concepto reparado constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, conforme al numeral 3 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentra arreglado a ley que se grave con la tasa adicional del 4,1%, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

### 3.6 Donaciones sin sustento

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1946 y 1947) la Administración indicó que de la revisión efectuada al Libro Mayor al 31 de diciembre de 2013 observó gastos contabilizados, entre otros, en la Cuenta 659110000 – Donaciones sin sustento por el importe de S/310 953,37 –que corresponde a la diferencia establecida entre el importe contabilizado o según balance (S/352 532,13) y la adición reconocida en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta (S/41 578,75)–, que incidió directamente en el resultado del ejercicio 2013, por lo que solicitó sustente documentariamente, adjuntando los comprobantes de pago, asientos contables, contratos, el detalle de los bienes donados y de los receptores de la donación, valorización de los bienes y otra documentación pertinente los gastos observados. Agregó que en caso no sustente fehacientemente los gastos observados deberá tener presente lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1974 a 1977/vuelta) la Administración advirtió que la recurrente, respecto a los gastos contabilizados en la Cuenta 659120000 – Donaciones no deducibles, indicó aceptar el reparo formulado<sup>34</sup>, además señaló que la recurrente no se pronunció por la aplicación de la tasa adicional, por lo que procedió a reparar la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 la diferencia no adicionada (S/310 953,37) y consideró como base imponible para la aplicación de la tasa adicional el total de los gastos anotados en la señalada cuenta contable por S/352 532,13, al corresponder a gastos sin sustento documentario.

Que mediante el ítem 14 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 14 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4920) la Administración señaló que toda vez que la recurrente no presentó argumento adicional ni presentó documentación tendiente a desvirtuar la observación efectuada<sup>35</sup> mantuvo el reparo formulado. Agregó que la recurrente en la declaración rectificatoria presentada –el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° se adicionó el importe materia de reparo (S/310 953,37) y respecto a la tasa adicional del Impuesto a la Renta efectuó los pagos correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2013 considerando como base imponible el importe total contabilizado en la Cuenta 659120000 – Donaciones no deducibles.

Que de acuerdo con lo descrito se tiene que en efecto como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite el importe –S/352 532,13– adicionado tanto en la declaración original

<sup>33</sup> Siendo que por el contrario señaló aceptar el reparo formulado (foja 4904).

<sup>34</sup> Como se aprecia del escrito de 13 de noviembre de 2018 (foja 1894).

<sup>35</sup> Siendo que por el contrario señaló aceptar el reparo formulado (foja 4904).



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

por el importe de S/41 578,75 como en la declaración rectificatoria por S/310 953,37 correspondiente a cargos en la Cuenta 659110000 – Donaciones sin sustento, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente como se ha dado cuenta, ni ha expuesto argumento relacionado a desvirtuarlo en su recurso de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado fehacientemente las suma cargada al gasto que fue posteriormente adicionada por la recurrente –respecto a los gastos contabilizados en la Cuenta 659110000 - Donaciones sin sustento– se tiene que no es susceptible de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarla como dividendo presunto de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

### 3.7 Movilidades sin sustento

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1946 y 1947) la Administración indicó que de la revisión efectuada al Libro Mayor observó gastos contabilizados, entre otros, en la Cuenta 659610300 – Movilidad sin sustento por S/12 268,57 –que corresponde a la diferencia establecida entre el importe contabilizado o según balance (S/128 106,65) y la adición reconocida en la declaración jurada anual (S/115 838,08)–, que incidió directamente en el resultado del ejercicio 2013, por lo que solicitó sustente documentariamente, adjuntando los comprobantes de pago, asientos contables, contratos y otra documentación que requiera para sustentar lo observado. Agregó que en caso no sustente fehacientemente los gastos observados deberá tener presente lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1974 a 1977/vuelta) la Administración señaló que, si bien mediante escrito de 13 de noviembre de 2018 obrante a foja 1894, la recurrente señaló, respecto a los gastos contabilizados en la Cuenta 659610300 – Movilidad sin sustento, que presentó las liquidaciones correspondientes, no presentó tales liquidaciones por lo que procedió a reparar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio la diferencia no adicionada (S/12 268,57) y consideró como base imponible para la aplicación de la tasa adicional el total de los gastos anotados en la señalada cuenta contable por S/128 106,62, al corresponder a gastos sin sustento documentario.

Que mediante el ítem 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 13 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4920) la Administración señaló que toda vez que la recurrente no presentó argumento adicional ni presentó documentación tendiente a desvirtuar la observación formulada<sup>36</sup> mantuvo el reparo formulado. Agregó que la recurrente en la declaración rectificatoria presentada –el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° se adicionó el importe materia de reparo y respecto a la tasa adicional del impuesto a la Renta efectuó los pagos correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2013 considerando como base imponible el importe total contabilizado en la Cuenta 659610300 – Movilidad sin sustento.

Que de acuerdo con lo descrito se tiene que en efecto, como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite el importe –S/128 106,62– adicionado tanto en la declaración original por el importe de S/115 838,08 como en la declaración rectificatoria por el importe de S/12 268,57 correspondiente a cargos en la Cuenta 659610300 – Movilidad sin sustento, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente como se ha dado cuenta, ni ha expuesto argumento relacionado a

<sup>36</sup> Siendo que por el contrario señaló aceptar el reparo formulado (foja 4904).



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

desvirtuarlo en su recurso de apelación.

Que en consecuencia, no habiendo acreditado fehacientemente la suma cargada al gasto que fue posteriormente adicionada por la recurrente –respecto a los gastos contabilizados en la Cuenta 659610300 - Movilidad sin sustento– se tiene que no es susceptibles de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarla como dividendo presunto de conformidad con el numeral 6 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta –según el cual son gastos que califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que implique una disposición de renta no susceptible de control tributario–, por lo que procede aplicar a tales gastos la tasa adicional del 4,1%, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

### **3.8 Otros gastos financieros no sustentados fehacientemente**

Que mediante el punto 3.5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 3263 y 3264/vuelta) la Administración solicitó a la recurrente presentar los comprobantes de pago, contratos, cancelación, liquidación de intereses, documentación que sustente el origen de la deuda por intereses moratorios, cronograma de pago, entre otros, respecto a los gastos contabilizados en las Cuentas 679310000 y 673114000, precisó que en caso no se sustente fehacientemente los gastos varios requeridos deberá tener presente lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3.5 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3290 a 3293) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y de la documentación presentada por la recurrente, así de su evaluación señaló que al haberse cargado a gastos por intereses moratorios mediante la Cuenta 679310000 cuyo origen de la operación no ha sido sustentado, es decir, no exhibió la documentación que acredite la realización del servicio prestado por la empresa

ni acreditó que los pagos por intereses moratorios, son por pagos realizados fuera de fecha, al no haber exhibido los cronogramas de pagos, así como en el caso del cargo a la Cuenta 673114000 por el gasto de Cineplex respecto del cual solo presentó el asiento contable, determinó reparar como gasto no sustentado fehacientemente la suma de S/45 979,00<sup>37</sup>, y aplicó la tasa adicional por concepto de dividendos presuntos.

Que mediante el ítem 18 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 18 del Resultado al Requerimiento N° (fojas 4918 y 4919/vuelta) la Administración señaló que toda vez que la recurrente no presentó argumento adicional ni presentó documentación tendiente a desvirtuar la observación efectuada<sup>38</sup> mantuvo el reparo formulado. Agregó que la recurrente en la declaración rectificatoria presentada –el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° se adicionó el importe materia de reparo y respecto a la tasa adicional del impuesto a la Renta efectuó los pagos correspondientes al periodo diciembre de 2013.

Que de la verificación de lo actuado se tiene que, tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que sustente los gastos contabilizados en las Cuentas 679310000 y 673114000 que ascienden a S/45 979,00, pues como advierte la recurrente en su escrito de 26 de diciembre de 2018, únicamente, presentó los registros contables de las operaciones efectuadas (foja 3222) lo que de ningún modo acredita los cargos observados, siendo además, que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente en su recurso de apelación, por tanto, al no haberse acreditado la fehaciencia de los gastos registrados no se tiene certeza de su destino, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En consecuencia, resultaba procedente que la Administración aplicara la tasa adicional del 4,1% sobre el importe observado y reconocido por la recurrente mediante

<sup>37</sup> Que comprende los gastos por intereses moratorios pagados a por S/12 350,00 y S/10 113,00 y el gasto por S/23 515,00.

<sup>38</sup> Siendo que por el contrario señaló aceptar el reparo formulado (foja 4903).





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

declaración jurada rectificatoria correspondiente a los períodos acotados, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

### 3.9 Gastos varios no sustentados fehacientemente

Que mediante el punto 5.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 3261 a 3263/vuelta) la Administración señaló que, de la verificación a la información presentada en atención al Requerimiento N° observó diversas operaciones que fueron detalladas en el Anexo N° 4 adjunto al señalado requerimiento<sup>39</sup> (foja 3257), por lo que a fin de verificar el cumplimiento de las normas tributarias, requirió exhibir la documentación probatoria, tales como: comprobantes de pago, contratos, estudios y/o trabajos y/o informes realizados y demás documentación que considere pertinente a fin de sustentar la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de renta o mantenimiento de la fuente.

Que según se aprecia del punto 5.1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4298 a 4301), la Administración aplicó la tasa adicional del Impuesto a la Renta sobre el monto de S/1 666 374,00 –integrado por servicios profesionales del proveedor (S/764 887,00), servicios computacionales del proveedor (S/86 197,00), servicios de software del proveedor (S/98 070,00), asesoría técnica del proveedor (S/328 472,00) y gastos varios (S/388 748,00)– toda vez que la recurrente no logró sustentar fehacientemente los gastos reconocidos y detallados en el Anexo N° 3 adjunto al señalado resultado de requerimiento (foja 3274).

Que cabe indicar que mediante el ítem 20 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados

Que del ítem 20 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 4917 y 4918/vuelta) la Administración señaló que la recurrente no presentó argumento adicional ni proporcionó documentación tendiente a desvirtuar la observación formulada, respecto al importe de S/901 487,00, y además verificó que tal importe fue materia de adición a través de la declaración rectificatoria presentada –el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° así como el pago de la tasa adicional del 4,1% por dividendos presuntos en los períodos de enero a marzo y octubre a diciembre de 2013.

Que indicó respecto al reparo por los gastos no aceptados por la recurrente relacionados al proveedor IT por S/764 887,00, que de la evaluación a la información presentada por la recurrente no acreditó efectivamente la realización del servicio, por lo que mantuvo el reparo formulado, procediendo a adicionar a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, así como aplicar la tasa adicional del 4,1% al calificar como gasto no susceptible de posterior control tributario al no identificar su destino ni su vinculación con la generación de renta gravada.

Que de la verificación de lo actuado se tiene, que tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que acredite los importes observados adicionados en su declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, respecto al importe de S/901 487,00, integrado por los servicios computacionales del proveedor servicios de software del proveedor asesoría técnica del proveedor y gastos varios, lo que no ha sido materia de contradicción por parte de la recurrente en su recurso de apelación, por tanto, toda vez que fueron aceptados por la recurrente mediante la presentación de declaración jurada rectificatoria y que los gastos acotados corresponden a gastos no fehacientes, cabe indicar que precisamente, al no haberse acreditado la fehaciencia de los gastos registrados, no se tiene certeza de su destino, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario. En consecuencia, resultaba procedente que la Administración aplicara la tasa adicional del 4,1% sobre el importe observado y reconocido por la recurrente mediante declaración jurada rectificatoria correspondiente a los períodos acotados, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

<sup>39</sup> En el que se detallaron diversos cargos en las Cuentas 632180000, 659610400, 659610100, entre otros.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Que por otra parte, en cuanto a los servicios profesionales del proveedor por S/764 887,00 que fueron materia de análisis en el punto 1.3 de la presente resolución se ha verificado en esta instancia que la recurrente no acreditó la fehaciencia de los servicios acotados, en tal sentido, toda vez que el reparo fue formulado al constituir un gasto no fehaciente, constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, resultando arreglada a ley la aplicación de la señalada tasa adicional, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

### 3.10 Ajuste de invent. Resoluc. Ministerio Público

Que mediante el punto 5.2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 3261 y 3262) la Administración solicitó a la recurrente que sustente fehacientemente la deducción a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el concepto de, entre otros, ajuste de inventario por el importe de S/3 213 824,58, para tal efecto, solicitó exhibir las denuncias policiales que correspondan, detalle de la mercadería robada con sus respectivos importes y las adiciones en ejercicio anteriores que sustenten la deducción en el ejercicio 2013. Además, precisó que en caso no se sustente fehacientemente lo requerido deberá tener presente lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 5.2.3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 3278/vuelta a 3281) la Administración dio cuenta de los argumentos expuestos y de la documentación presentada por la recurrente<sup>40</sup>, de cuya valoración concluyó que la deducción acotada corresponde a pérdidas de mercaderías por robos ocurridos en las diferentes tiendas a nivel nacional de la recurrente, durante el segundo semestre del ejercicio 2011. Detalló que la pérdida total por robo a nivel nacional por el segundo semestre del ejercicio 2011 asciende a S/7 234 896,95 de la cual la recurrente ha deducido en el ejercicio 2013 la suma de S/3 213 825,00.

Que advirtió, respecto a la información presentada como sustento de la deducción por robo de mercaderías en el local de Plaza Veá Chosica y Huacho por S/33 262,26 y S/30 734,64, que el Fiscal se pronuncia por el robo en todas las cadenas de tiendas comerciales de la recurrente, esto es, por S/7 234 896,95, sin hacer referencia a los locales de Chosica y Huacho ni consigna como monto robado los importes de S/33 262,26 y S/30 734,64, además, señaló que el Ministerio Público de Lima Este – Chosica Carpeta Fiscal concluyó que al no haber mérito para promover la acción penal contra L.Q.R.R. por la presunta comisión del delito contra el patrimonio – hurto agravada en agravio de la recurrente dispuso el archivamiento definitivo de la investigación, y en el caso de la Resolución emitida por el Ministerio Público del Primer Despacho de Investigación Huaura Caso se determinó declarar improcedente formalizar ni continuar con la investigación preparatoria contra L.Q.R.R. por la presunta comisión del delito contra el patrimonio (hurto) en agravio de la recurrente ordenándose su archivamiento, y se oficie a la comisaría de huacho a fin de continuar con las investigaciones pertinentes a fin de dar con la identificación y ubicación de los presuntos autores del hecho denunciado.

Que así, en el marco de lo establecido en el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estableció que si bien la recurrente en el ejercicio 2011 se adicionó el concepto de pérdida por robo de mercadería por no cumplir con los requisitos establecidos en la ley, en su aplicación –deducción– en el ejercicio 2013 la recurrente no sustentó totalmente el valor deducido en este ejercicio, por lo que la Administración procedió a reparar la deducción aplicada por la recurrente por el importe de S/63 997,00 (S/33 262,26 + S/30 734,64) y considerarlo como dividendo presunto.

Que mediante el ítem 21 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 4906/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente, entre otros, el reparo antes indicado, respecto a la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, señalándole que de considerarlo pertinente presentara sus descargos debidamente sustentados.

Que del ítem 21 del Resultado al Requerimiento N° (foja 4917) la Administración señaló que toda vez que la recurrente no presentó argumento adicional ni presentó documentación tendiente a

<sup>40</sup> A través del escrito de 26 de diciembre de 2018 que obra a foja 3221.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

desvirtuar la observación formulada<sup>41</sup> mantuvo el reparo formulado a la renta neta imponible del ejercicio 2013 y la aplicación a la tasa adicional al no haber identificado su destino ni su vinculación con la generación de la renta gravada por S/63 997,00. Agregó que la recurrente en la declaración rectificatoria presentada – el 27 de junio de 2019 mediante PDT 684 N° \_\_\_\_\_ se adicionó el importe materia de reparo y respecto a la tasa adicional del Impuesto a la Renta efectuó el pago correspondiente al periodo diciembre de 2013.

Que de acuerdo con lo actuado se tiene, que tal como lo señala la Administración, la recurrente no presentó información que sustente fehacientemente el importe deducido en el ejercicio 2013 por S/63 997,00, lo que tampoco ha sido desvirtuado por la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización ni ha sido materia de contradicción en esta instancia.

Que en consecuencia, no habiendo sido posible acreditar el concepto al que corresponde la deducción reparada por falta de presentación de la documentación correspondiente por parte de la recurrente, no se tiene certeza de su destino, constituyéndose en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, correspondiendo la aplicación de la tasa adicional del 4,1%, procediendo, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la formulación de un reparo no implica de forma automática la evidencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, ni mucho menos una distribución de dividendos, por tanto, no todo reparo supone se presuma la existencia de dividendos afectos al Impuesto a la Renta, pues para ello deben cumplirse de manera concurrente los siguientes requisitos: (i) que el egreso o ingreso no declarado no sea susceptible de posterior control tributario, (ii) que el destino u origen del egreso o ingreso no declarado no pueda ser acreditado fehacientemente, y (iii) que sea susceptible de ser un dividendo gravable, esto es de haber beneficiado a un accionista que tenga la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada, cabe indicar que de acuerdo con el criterio expuesto, la formulación de un reparo y su reconocimiento a través de una declaración rectificatoria no implica de forma automática la evidencia de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, pues corresponde evaluar si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican en efecto como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, como lo hizo la Administración conforme se advierte de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y sus resultados, antes descritos.

Que además, respecto a los requisitos descritos, corresponde tener en cuenta que la consecuencia establecida por la norma es gravar con dividendos presuntos aplicando la tasa del 4,1% al contribuyente que genera la renta de tercera categoría y no establece tal gravamen en cabeza de quien recibiría los dividendos, no resultando por tanto relevante la calidad de persona natural o persona jurídica no domiciliada del accionista del contribuyente, asimismo, cabe indicar que resulta razonable que la norma establezca tal disposición por cuanto precisamente no se tiene la posibilidad de un posterior control tributario, no pudiendo efectuarse la verificación de si tales montos fueron gravados con el Impuesto a la Renta en su calidad de dividendos, ya sea en cabeza de un accionista persona natural o persona jurídica no domiciliada, así como tampoco es posible efectuar el posterior control tributario de que el accionista persona jurídica domiciliada hubiese considerado como ingresos los dividendos obtenidos o haya afectado sus resultados con las pérdidas obtenidas, los que finalmente incidirían en la obtención de dividendos por parte de los accionistas de dicha persona jurídica domiciliada.

Que aunado a ello es de indicar que, de acuerdo con lo señalado precedentemente, la recurrente no presentó documentación que acreditara fehacientemente los conceptos a los que corresponden los importes que fueron materia de observación por parte de la Administración y que fueron adicionados por la recurrente<sup>42</sup> correspondiéndoles la aplicación de la tasa adicional.

<sup>41</sup> Siendo que por el contrario señaló aceptar el reparo formulado (foja 4903).

<sup>42</sup> Cabe precisar que, si bien la recurrente no aceptó en el curso de la fiscalización el reparo formulado por S/764 887,00 que corresponde a los servicios profesionales del proveedor \_\_\_\_\_ en esta instancia ha sido confirmado



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente, respecto a que en ningún momento de la fiscalización efectuada, la Administración ha demostrado que exista un egreso o ingreso no declarado cuyo destino u origen no haya podido ser acreditado fehacientemente, sino que se limita a justificar la aplicación automática de la tasa adicional por el hecho de haber realizado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, cabe reiterar que mediante los Requerimientos N°

y sus resultados la Administración, respecto a los conceptos materia de observación, solicitó a la recurrente sustente la fehaciencia de los cargos registrados o las deducciones aplicadas, en el marco de lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, como se ha dado cuenta en los considerandos precedentes, lo que no fue desvirtuado por la recurrente, en tal sentido, no resulta amparable su alegato.

Que respecto a que la Administración repara el importe pagado a \_\_\_\_\_ porque considera que no ha acreditado la prestación del servicio; sin embargo, no se puede asumir que se está ante dividendos presuntos pues no se está ante un posible reparto de utilidades a favor de los accionistas, pues \_\_\_\_\_ no califica como accionista, corresponde señalar que de las normas antes citadas no han expuesto expresamente, ni se desprende de las mismas, la acreditación de tal condición –el reparo de utilidades a favor de la recurrente–, pues la consecuencia establecida por la norma es gravar con dividendos presuntos aplicando la tasa del 4,1% al contribuyente que genera la renta de tercera categoría y no establece tal gravamen en cabeza de quien recibiría los dividendos. Además, es de indicar que en caso del reparo por gastos varios no sustentados fehacientemente –relacionado a los servicios prestados por a \_\_\_\_\_ al constituir una operación no fehaciente constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que respecto a que toda vez que los reparos efectuados serán dejados sin efecto, corresponde se disponga la devolución del importe pagado más los intereses, cabe indicar que la recurrente ha solicitado la devolución de los pagos efectuados para cancelar la deuda tributaria contenida en las resoluciones de determinación (vinculadas a la determinación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta) y de multa (vinculada a la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario) impugnadas en autos. Sobre este extremo, debe estarse al pronunciamiento que se emite en la presente resolución respecto de los Expedientes N° 9660-2022 y 10650-2022, según se expone a continuación.

## **Expediente 9660-2022**<sup>43</sup>

Que la recurrente sostiene que a pesar de que la Administración ha reconocido que parte del importe pagado el 27 de junio de 2019 equivalente a S/586 967,00 constituye un pago indebido susceptible de devolución, dicho importe no es el reconocido con derecho a devolución, pues solo reconoce el importe de S/228 559,00.

Que señala que el accionar de la Administración transgrede lo dispuesto en el artículo 40 del Código Tributario, ya que, al 27 de junio de 2019, fecha del pago a imputar, no existía una resolución de multa que materialice la deuda tributaria materia de compensación.

Que solicita se reconozca como derecho a devolución la totalidad del importe de S/586 967,00 y, en consecuencia, como ya se reconoció la suma de S/228 559,00 se proceda a reconocer el remanente de S/358 407,00.

Que indica, respecto al pago de S/1 275 645,00, que debe tenerse en cuenta que la resolución de multa será dejada sin efecto, dada su manifiesta improcedencia, por lo que solicita se disponga la devolución del indicado valor más los intereses devengados. Para sustentar su posición cita las Resoluciones N° 04168-8-2014, 16588-4-2011, 11116-4-2015, 12815-9-2013, 08103-11-2013, 04914-8-2013, 12611-8-2011 y 01851-8-2011.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente señala que debe estarse a lo resuelto de manera definitiva

---

el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta, así como su aplicación de la tasa adicional al no haberse acreditado su fehaciencia.

<sup>43</sup> Las fojas indicadas en esta sección deben entenderse referidas a este expediente.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

en el Expediente N° 9662-2022 en el que se discute la procedencia de la resolución de multa, vinculado a los pagos que son materia de la solicitud de devolución.

Que, por su parte, la Administración señala que declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas debido a que los pagos efectuados por la recurrente fueron realizados para cancelar la deuda tributaria contenida en la Resolución de Multa N° no obstante, precisa que si bien, mediante la Resolución N° se confirmó la emisión de la indicada resolución, se dispuso también, reliquidar la resolución en el extremo de los reparos aceptados durante el procedimiento de fiscalización y estableció disponer la procedencia de la devolución a la recurrente de los pagos indebido y/o en exceso por la suma de S/228 559,00 más los intereses de ley.

Que mediante escrito de alegatos la Administración señala que toda vez que los conceptos materia de solicitud de devolución se sustentan en lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° que es materia de apelación a través del Expediente N° 9662-2022, debe esperarse que se resuelva el señalado expediente de apelación.

Que según el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que, mediante los Formularios 4949 N° (fojas 1 y 2), la recurrente solicitó la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso efectuados el 27 de junio, 19 y 20 de agosto de 2019<sup>44</sup> (fojas 12, 13 y 21), respecto de la Resolución de Multa N° (foja 8/vuelta), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta anual del ejercicio 2013.

Que el 10 de noviembre de 2021 la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° que declaró improcedentes las anotadas solicitudes de devolución (fojas 64 a 66), toda vez que consideró que los pagos realizados cancelaron la deuda tributaria contenida en la resolución de multa antes citada. Acto contra la cual, posteriormente, la recurrente formuló recurso de reclamación (fojas 67/vuelta a 73), que fue declarado fundado en parte mediante la Resolución de Intendencia N° de 23 de mayo de 2022 (fojas 146 a 151) disponiendo reconocer el derecho a devolución a favor de la recurrente por la suma de S/228 559,00, acto contra la cual, la recurrente formuló recurso de apelación, el que es materia de la presente resolución.

Que, sobre el particular, cabe señalar que resulta válido que la Administración, a fin de establecer la existencia de los pagos indebidos y/o en exceso solicitados por la recurrente, haya tenido en cuenta los resultados del ejercicio de su facultad de fiscalización plasmados en las resoluciones de determinación y de multa materia de autos<sup>45</sup>, toda vez que, de conformidad con el artículo 76 del Código Tributario, con dichos actos se pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de la labor de la Administración destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito (v.g. pagos indebidos o en exceso) o de la deuda tributaria.

Que, asimismo, resulta arreglado a lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que la Administración haya considerado válida la existencia de la deuda tributaria establecida en las

<sup>44</sup> Que corresponden a:

| Fecha      | Periodo | Formulario 1662 N° | Formulario 4949 N° | Monto S/     |
|------------|---------|--------------------|--------------------|--------------|
| 27/06/2019 | 13/2013 |                    |                    | 586 941,00   |
| 19/08/2019 | 13/2013 |                    |                    | 1 275 545,00 |
| 20/08/2019 | 13/2013 |                    |                    | 100,00       |

<sup>45</sup> Entre otras, la Resolución de Determinación N° (vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013) y la Resolución de Multa N° asociada (vinculada a la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario).





# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

precitadas resoluciones de determinación y de multa, en tanto dicho valor no haya sido declarado nulos o inválido por la autoridad administrativa o jurisdiccional, manteniendo su carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley.

Que, ahora bien, cabe señalar que en la presente resolución se ha emitido pronunciamiento sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ habiéndose dispuesto reliquidar la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ al haberse levantado parcialmente el reparo que sustenta la determinación del Impuesto a la Renta del 2013, siendo necesaria dicha reliquidación para establecer si el pago efectuado respecto del referido valor resulta indebido o en exceso, aunado a la reliquidación de la correcta aplicación del Reglamento del Régimen de Gradualidad. Por lo tanto, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ en el extremo de las solicitudes de devolución Formulario 4949 N° \_\_\_\_\_ debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento sobre la devolución solicitada, considerando dicha reliquidación y verificación de la suma ya devuelta, y de ser el caso, proceder a la devolución que corresponda con los intereses de ley.

Que en relación con los argumentos expuestos por la recurrente respecto a que se estaría transgrediendo lo dispuesto en el artículo 40 del Código Tributario, ya que, al 27 de junio de 2019, fecha del pago a imputar, no existía una resolución de multa que materialice la deuda tributaria materia de compensación, debe señalarse que la Administración aplicó los importes cancelados por la recurrente respecto a la infracción incurrida, la cual fue tipificada el 24 de marzo de 2014, con la presentación de la primera declaración jurada (declaración original), momento en el que la recurrente incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada; por tanto, resultaba arreglado a derecho que la Administración considerando lo establecido en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ vinculado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, haya determinado el importe de la infracción e imputado los pagos efectuados, el 27 de junio y el 19 y 20 de agosto de 2019, accionar que no advierte el desarrollo de compensación alguna.

## **Expediente 10650-2022**<sup>46</sup>

Que la recurrente sostiene que, toda vez que las resoluciones de determinación serán dejadas sin efecto, corresponde se disponga la devolución de los importes pagados por la tasa adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 más los intereses devengados.

Que solicita se emita pronunciamiento respecto a las solicitudes de devolución estando a lo que se resuelva en el procedimiento contencioso administrativo, en el que se discute la procedencia de los valores, dada su vinculación. Para sustentar su posición cita las Resoluciones N° 04168-8-2014, 16588-4-2011, 11116-4-2015, 12815-9-2013, 08103-11-2013, 04914-8-2013, 12611-8-2011 y 01851-8-2011.

Que por su parte, la Administración sostiene que declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas, debido a que los pagos efectuados por la recurrente fueron realizados para cancelar la deuda tributaria contenida en los valores materia de autos, cuya invalidez no ha sido establecida por la autoridad competente, por lo que los pagos realizados no resultan indebidos o en exceso.

Que mediante escrito de alegatos la Administración señala que toda vez que los conceptos materia de solicitud de devolución se sustentan en lo resuelto en la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ que es materia de apelación a través del Expediente N° 9662-2022, debe esperarse que se resuelva el señalado expediente de apelación.

Que según el artículo 38 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

<sup>46</sup> Las fojas indicadas en esta sección deben entenderse referidas a este expediente.



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

Que mediante los Formularios 4949 N°

(fojas 1 a 12 y 89), la recurrente solicitó la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso efectuados el 28 de junio, 3 y 9 de julio y 19 de agosto de 2019<sup>47</sup> (fojas 137 y 140), por concepto de la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013 por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, los cuales fueron imputados contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas por dicho concepto.

Que el 10 de noviembre de 2021 la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° declarando improcedentes las anotadas solicitudes de devolución (fojas 91/vuelta a 93), contra la cual la recurrente formuló recurso de reclamación (fojas 105 a 112), declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de 23 de mayo de 2022 (fojas 153 a 158), contra la cual, la recurrente formuló recurso de apelación, el que también es materia de la presente resolución.

Que al respecto, teniendo en cuenta que las solicitudes de devolución de la deuda tributaria por pago a cuenta del Impuesto a la Renta del enero a diciembre de 2013 se sustentan en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por dicho tributo y periodos, y que los reparos contenidos en esta están siendo confirmados en la presente instancia, se determina la improcedencia de la referida solicitud, correspondiendo confirmar la Resolución de Intendencia N°

Que los informes orales se realizaron con la asistencia de los representantes de ambas partes, según las constancias que obran en autos (fojas 5711, 229 y 222 de los Expedientes N° 9662-2022, 9660-2022 y 10650-2022).

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

## RESUELVE:

- ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 9662-2022, 9660-2022 y 10650-2022.

<sup>47</sup> Que corresponden a:

| Fecha      | Periodo | Formulario 1662 N° | Formulario 4949 N° | Monto S/   |
|------------|---------|--------------------|--------------------|------------|
| 28/06/2019 | 01/2013 |                    |                    | 24 328,00  |
| 19/08/2019 | 01/2013 |                    |                    | 6 206,00   |
| 28/06/2019 | 02/2013 |                    |                    | 11 508,00  |
| 19/08/2019 | 02/2013 |                    |                    | 2 792,00   |
| 28/06/2019 | 03/2013 |                    |                    | 10 059,00  |
| 28/06/2019 | 04/2013 |                    |                    | 1 220,00   |
| 19/08/2019 | 04/2013 |                    |                    | 4 937,00   |
| 28/06/2019 | 05/2013 |                    |                    | 1 661,00   |
| 19/08/2019 | 05/2013 |                    |                    | 10 222,00  |
| 28/06/2019 | 06/2013 |                    |                    | 1 606,00   |
| 19/08/2019 | 06/2013 |                    |                    | 9 553,00   |
| 28/06/2019 | 07/2013 |                    |                    | 1 306,00   |
| 19/08/2019 | 07/2013 |                    |                    | 6 385,00   |
| 28/06/2019 | 08/2013 |                    |                    | 1 361,00   |
| 19/08/2019 | 08/2013 |                    |                    | 11 041,00  |
| 28/06/2019 | 09/2013 |                    |                    | 1 409,00   |
| 19/08/2019 | 09/2013 |                    |                    | 4 358,00   |
| 28/06/2019 | 10/2013 |                    |                    | 8 984,00   |
| 19/08/2019 | 10/2013 |                    |                    | 4 397,00   |
| 28/06/2019 | 11/2013 |                    |                    | 20 862,00  |
| 28/06/2019 | 12/2013 |                    |                    | 44 570,00  |
| 3/07/2019  | 12/2013 |                    |                    | 283 230,00 |
| 9/07/2019  | 12/2013 |                    |                    | 1 474,00   |



# Tribunal Fiscal

N° 00919-1-2024

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 4 de mayo de 2022, en el extremo referido al reparo por salidas de inventario sección abarrotes por merma conocida calificadas por SUNAT como desmedros no acreditados fehacientemente por "daño producto", y **CONFIRMARLA** en el extremo de los demás reparos impugnados, debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Determinación N° **CONFIRMARLA** en el extremo de la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta y **REVOCARLA** en el extremo de la de la Resolución de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 23 de mayo de 2022, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, y **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 23 de mayo de 2022.

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

**ZÚÑIGA DULANTO**  
**VOCAL PRESIDENTA**

**MEJÍA NINACONDOR**  
**VOCAL**

**CHIPOCO SALDÍAS**  
**VOCAL**

**Huertas Valladares**  
Secretaria Relatora (e)  
ZD/HV/GT/rmh.

**Nota: Documento firmado digitalmente**