

BOLETÍN TRIBUTARIO

SEPTIEMBRE, 2023

CONTENIDO

- 1 Legislación tributaria
- 2 Jurisprudencia
- 3 Consultas a SUNAT
- 4 Resolución del Tribunal Fiscal
- 5 Opinión y análisis



RESOLUCION 000182-2023/SUNAT EMBARGO POR MEDIOS TELEMATICOS- SUNAT

Incorpora nuevos contribuyentes como terceros retenedores al Nuevo sistema de embargo por medios telemáticos - Tercero Retenedor (Nuevo SEMT - TR) aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 281-2016/SUNAT.

RESOLUCION 000186-2023/SUNAT AGENTES DE RETENCION IGV

Designa y excluye agentes de retención del Impuesto General a las Ventas. Actualiza el padrón de agentes de retención, a partir del 1 de octubre 2023.

DECRETO SUPREMO 210-2023-EF ENTIDADES EXCEPTUADAS DE LA PERCEPCION DEL IGV

Aprueba el Listado de entidades que podrán ser exceptuadas de la percepción del Impuesto General a las Ventas, a que se refiere el artículo 11 de la Ley N° 29173, que rige a partir del 1 de octubre 2023.

RESOLUCION 000204-2023/SUNAT POSTERGAN USO DEL SIRE - EXCEPTO A SUJETOS DEL RER Y MYPE TRIBUTARIO

Posterga, hasta el periodo enero 2024, la oportunidad desde la cual deben llevar sus registros en el Sistema Integrado de Registros Electrónicos (SIRE) los contribuyentes que debían hacerlo a partir del periodo octubre 2023.

Sin embargo, se mantiene la obligación de iniciar el uso del SIRE, por el periodo octubre 2023, para los contribuyentes que pertenecen al Régimen Especial del Impuesto a la Renta o al Régimen MYPE Tributario.

CASACIÓN 21770-2021-LIMA AFECTACIÓN DEL PLAZO RAZONABLE

Respecto de la afectación al plazo razonable en sede judicial se señala que se incurre en vulneración del referido derecho protegido, en su vertiente de falta de motivación, aquella sentencia de vista que no contiene suficientes argumentos sobre si durante el procedimiento contencioso administrativo seguido contra una Resolución del Tribunal Fiscal fue vulnerado o no el derecho al plazo razonable de la empresa demandante. Asimismo, existe afectación al derecho de impugnación y al derecho a la tutela jurisdiccional de la parte demandante en tanto la sentencia de vista no contiene pronunciamiento sobre la pretensión de inaplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios.

CASACIÓN 17905-2021 LIMA DERECHOS UTILIZADOS ECONÓMICAMENTE EN EL PAÍS

En este caso, una empresa peruana pagó a una sociedad extranjera, una retribución por el derecho de formar parte de una nueva compañía. Tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal afirmaron que dicho desembolso constituía renta de fuente peruana producida por derechos utilizados económicamente en el país, y que la sociedad peruana debió retener el impuesto correspondiente. Por su parte, la Corte Superior contradujo esta posición señalando que el pago sólo correspondía a la transferencia de un derecho a ser accionista en una nueva empresa, por lo que no calificaba como renta de fuente peruana al no configurarse el supuesto del inciso b) del artículo 9° de la LIR.

Finalmente, mediante la Casación N° 17905-2021 Lima, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria ha establecido que el monto pagado sí proviene de un derecho utilizado económicamente en el país; por lo tanto, califica como renta de fuente peruana y señaló que la empresa debió proceder con la retención que exigía la SUNAT.

Consulta

Con relación a la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se realizan las siguientes consultas:

1. En el supuesto de que la destrucción de las existencias, a la que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se realice en un ejercicio posterior al de la contabilización de su baja de acuerdo con las normas contables, ¿cuándo se considera devengado el gasto para efectos de la determinación del impuesto a la renta?
2. ¿Cuál es valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros para efectos de la determinación del impuesto a la renta?

Respuesta SUNAT

1. El inciso f) del artículo 37 de la LIR dispone 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, en consecuencia, son deducibles, entre otros, los desmedros de existencias debidamente acreditados.

Por su parte, el numeral 2 del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, define al "desmedro" como la pérdida de orden cualitativo e irre recuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados.

Asimismo, el segundo párrafo del referido inciso señala que, tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuada ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de dos (2) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes.

Agrega el citado inciso c) que cuando el costo de las existencias a destruir sumado al costo de las existencias destruidas con anterioridad en el mismo ejercicio sea de hasta de diez (10) UIT, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias sustentada en un informe que debe contener la información que se detalla en el referido inciso, siempre que el acto de destrucción se comunique previamente a la SUNAT en el plazo señalado en el párrafo anterior.

Añade que a efecto de que la SUNAT acepte como prueba la destrucción de las existencias sustentada en el referido informe, este debe ser presentado a dicha superintendencia en la forma, plazo y condiciones que esta establezca.

En cuanto a la deducción del gasto por desmedro de existencias esta Administración Tributaria ha señalado, en el informe N° 017-2021- SUNAT/7T0000, que para que esta proceda es necesaria la acreditación correspondiente de la destrucción de tales existencias conforme a la normativa del impuesto a la renta; destrucción que supone la imposibilidad de la posterior disposición de tales existencias y la irreversibilidad de la pérdida tributaria originada por la destrucción.

En igual sentido, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado que en el desmedro los bienes físicos existen, pero han sufrido deterioro o perjuicio y de acuerdo al daño sufrido la empresa puede optar por venderlos por un menor precio o destruirlos originando una pérdida; por dicha razón, para que proceda la deducción como gasto, el legislador exige la acreditación de la destrucción de los bienes, condición que se explica porque el hecho que un bien sufra un desmedro, no conlleva naturalmente a su destrucción, en tanto la empresa puede tener la posibilidad de utilizarlo o venderlo.

Nótese que, para efectos del impuesto a la renta, una condición esencial para que proceda la deducción del gasto por desmedro de existencias es la acreditación de la destrucción de estas según el procedimiento establecido por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

2. Por otro lado, conforme al artículo 57 de la LIR, a los efectos de dicha ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Asimismo, respecto a las rentas de tercera categoría, en el primer párrafo de su inciso a) dispone que las rentas se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que devenguen.

Por su parte, el tercer párrafo del referido artículo establece que las reglas para la imputación de rentas también serán de aplicación para la imputación de gastos, con excepción de lo dispuesto en sus párrafos siguientes.

De otro lado, el cuarto párrafo señala que tratándose de gastos de tercera categoría se imputan en el ejercicio gravable en que se produzcan los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se paguen, y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

Añade el quinto párrafo del citado artículo que, no obstante, cuando la contraprestación o parte de esta se fije en función de un hecho o evento que se producirá en el futuro, los gastos de tercera categoría se devengan cuando dicho hecho o evento ocurra.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria ha señalado que la LIR contempla el devengo como criterio de imputación de los gastos de la tercera categoría, estableciendo que estos se devengan cuando:

- Se han producido los hechos sustanciales para la generación del gasto.
- La obligación de pagarlo no esté sujeta a una condición suspensiva y
- La determinación de la contraprestación o parte de esta no dependa de un hecho o evento futuro.

Ahora bien, siendo que, en el supuesto materia de la primera consulta, no existe una obligación de pago sujeta a una condición suspensiva ni la determinación de una contraprestación que dependa de un hecho o evento futuro, corresponde analizar si se han producido los hechos sustanciales para la generación del gasto.

Al respecto, cabe mencionar que ni la LIR, ni su Reglamento definen qué debe entenderse por "hechos sustanciales". No obstante, conforme a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1425, el referido decreto adopta una definición jurídica del devengo.

Así pues, para establecer el "hecho sustancial" del gasto por desmedro de existencias corresponde remitirse a elementos jurídicos.

Siendo ello así, en la doctrina del derecho civil se señala que un hecho será jurídico cuando surjan de él consecuencias jurídicas; es decir, cuando a partir de la verificación de su ocurrencia surtan efectos jurídicos predeterminados por la propia norma.

Asimismo, el Diccionario Jurídico Elemental define el "hecho jurídico" como el fenómeno, suceso o situación que da lugar al nacimiento, adquisición, modificación, conservación, transmisión o extinción de los derechos u obligaciones.

Adicionalmente, el referido diccionario define "sustancial" como fundamental, imprescindible e importante.

En ese sentido, se puede afirmar que el "hecho sustancial" es el suceso imprescindible que da lugar, entre otros, al nacimiento de derechos u obligaciones predeterminados por la norma.

Ahora bien, habida cuenta que como se ha señalado anteriormente, una condición esencial para que proceda la deducción de gastos por desmedros de existencias es la acreditación de la destrucción de estas, resulta claro que el hecho sustancial (suceso imprescindible) que marca el devengo de dichos gastos es la acreditación de la destrucción de las existencias en desmedro, conforme a las disposiciones del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

Consulta

En consecuencia, para efectos del impuesto a la renta, el gasto por desmedros de existencias se considera devengado en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

3. Con relación a la segunda consulta, como se desprende del punto 1 del presente informe, el desmedro de existencias se devenga en el ejercicio en el que se acredita la destrucción de éstas, habida cuenta que dicho acto es el que imposibilita su posterior disposición y produce certeza en cuanto a la irreversibilidad de la pérdida tributaria; siendo en dicho ejercicio en el que corresponde valorizar las mencionadas existencias.

Sobre la valorización de las existencias, el primer párrafo del artículo 62 de la LIR señala que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que los mismos se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio:

- a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
- b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL).
- c) Identificación específica.
- d) Inventario al detalle o por menor.
- e) Existencias básicas.

Por su parte, el artículo 20 de la LIR dispone que el costo de adquisición es la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Asimismo, el referido artículo define el costo de producción como el costo incurrido en la producción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.

A mayor abundamiento, en la exposición de motivos del Decreto Supremo N.º 086-2020-EF, al referirse a la modificación del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, introducida respecto al costo de las existencias que no superen las diez (10) UIT en un ejercicio, se señala que el costo de las existencias es el de adquisición o producción, valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR. En la referida exposición de motivos se precisa que la UIT a considerar es la vigente en el ejercicio en el que se realiza el acto de destrucción de las existencias.

Consulta

En tal orden de ideas se puede señalar que, para la deducción del gasto por desmedro de existencias, su valorización debe realizarse en el ejercicio en el que se produzca su destrucción, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

Así pues, para efectos del impuesto a la renta, el valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros es el costo de adquisición o producción de estas valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR; determinación que corresponde al ejercicio en el que se produce la destrucción de las existencias, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

Por lo tanto:

Con relación a la deducción de los gastos por desmedros de existencias, dispuesto por el inciso f) del artículo 37 de la LIR, se tiene que:

1. En el supuesto de que la destrucción de las existencias, a la que se refiere el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR, se realice en un ejercicio posterior al de la contabilización de su baja de acuerdo con las normas contables, se considera devengado el gasto para la determinación del impuesto a la renta en el ejercicio en el que se acredite la destrucción de estas conforme a las disposiciones establecidas por el referido inciso c).
2. El valor de las existencias que debe considerarse como gasto por desmedros es el costo de adquisición o producción de estas valuado de acuerdo con el método adoptado conforme con lo previsto en el artículo 62 de la LIR, determinación que corresponde al ejercicio en el que se produce la destrucción de las existencias, siempre que dicho acto sea acreditado en la forma, plazo y condiciones establecidos en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la LIR.

RTF N° 00385-1-2023

PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA PARA RECTIFICACIÓN DEL IMPUESTO A RENTA

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.

Manifiesta el Tribunal Fiscal 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 incidirán en la obtención de dividendos por parte de los accionistas de dicha persona jurídica domiciliada.

RTF N° 6519-3-2021

REPARO FORMULADO EN EL REQUERIMIENTO DEL ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En este caso, dentro del procedimiento de fiscalización, la SUNAT evaluó la naturaleza de los trabajos efectuados en las plantas del contribuyente. No obstante, fue recién en el resultado del requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario que formuló formalmente el reparo, afirmando que los referidos trabajos no calificaban como mejoras, sino que constituían parte del costo de las plantas.

El Tribunal Fiscal validó que en ninguno de los requerimientos cursados durante la fiscalización se cuestionaron estos trabajos y afirmó que el requerimiento emitido en virtud del artículo 75° del citado código no era un acto administrativo válido para formular el reparo, razón por la cual procedió a levantarlo y revocó la apelada en este extremo.

DOBLE TRIBUTACIÓN: FALLO SIENTA JURISPRUDENCIA A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

Corte Suprema establece que la oportunidad de emisión y entrega de los Certificados de Residencia no puedan limitar la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

La doble imposición se produce cuando dos o más países estiman que tienen derecho a gravar determinada renta. Por ejemplo, cuando el prestador de un servicio domicilia en un país y el usuario del servicio en otro.

Posiblemente, el país donde domicilia el prestador del servicio pretenda que se le tribute, atendiendo a la dirección del prestador, porque allí se ejecuta el trabajo que origina la ganancia.

No obstante, el país donde domicilia el usuario del servicio puede también considerar que el tributo que afecta esta operación debe ser el de la nación donde domicilia el usuario, porque es el lugar desde donde sale la ganancia.

Para resolver estos casos, donde aparentemente se aplicaría un doble tributo por un mismo hecho imponible, algunos países celebran acuerdos entre sí, de modo que se neutralice la doble imposición. Pero, además, se busca prestarse colaboración mutua, con el fin de detectar y combatir la evasión fiscal. Al respecto, el Perú tiene suscritos a la fecha convenios con Chile y Canadá, ambos aplicables desde el 2004; con la Comunidad Andina, activo desde el 2005; y con Brasil, desde el 2010.

También posee acuerdos con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal, aplicables desde el 2015; y con Japón, desde el 2022.

CERTIFICADO DE RESIDENCIA

Para que opere el convenio que evita la doble imposición, las personas que intervienen en las operaciones por las que deba aplicarse deben residir en alguno de los países intervinientes en dicho convenio.

En ese sentido, a través del Decreto Supremo N.º 0090-2008-EF, se estableció, en el Perú, que el documento válido para acreditar la condición de residente en alguno de los países con los cuales tiene celebrado un convenio para evitar la doble imposición es el Certificado de Residencia, emitido por la entidad competente de dicho país.

Dicho Certificado de Residencia debe consignar que el contribuyente es residente de un Estado con el cual el Perú tiene un convenio y que, en tal virtud, se encuentra sujeto a impuestos en dicho país, por el periodo que se señale en el documento, que tendrá un plazo de vigencia de cuatro meses desde su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor.

Este dispositivo también estableció que, si el sujeto residente del otro Estado no presenta el Certificado de Residencia en la fecha en la que el agente de retención (peruano) contabiliza las facturas emitidas por el residente del otro país, el agente de retención (peruano) debe efectuar la retención, sin considerar los beneficios contemplados en el convenio.

En línea con lo establecido en el Decreto Supremo N.º 090- 2008-EF, mediante el Informe N.º 094-2015-Sunat/5D0000, la Sunat indicó que las personas no domiciliadas en Perú –y domiciliadas en alguno de los países con los cuales el Perú tiene convenio– debían presentar sus Certificados de Residencia, a fin de que el agente de retención (domiciliado en el Perú) pueda aplicarle la tasa –rebajada– prevista en el citado convenio, y que, de no presentar tal documento, el agente de retención debía aplicar la tasa que corresponda, sin rebaja.

De otro lado, en la acreditación de la residencia en el Perú para su uso en el exterior, en países con los que el Perú tiene convenios para evitar la doble imposición, la Resolución de Superintendencia N.º 230-2008- Sunat estableció que el Certificado de Residencia debe contener la siguiente información:

- Número de certificado.
- Datos del residente a quien se otorgará el certificado: nombre o denominación o razón social, número de RUC, actividad económica, tipo de contribuyente (persona natural o jurídica) y domicilio fiscal.
- País donde se presentará el certificado.
- Periodo por el cual se solicita la certificación.
- Periodo de vigencia del certificado.
- Fecha de emisión.
- Firma y sello del funcionario competente.

JURISPRUDENCIA A TENER EN CUENTA

Recientemente fue publicada una sentencia expedida por la Sala de Derecho Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, recaída en un expediente seguido por un contribuyente al cual la Sunat le denegó la aplicación del convenio para evitar la doble imposición.

La posición de Sunat se dio porque, al momento de registrar la factura emitida por el proveedor del servicio no domiciliado, el contribuyente no contaba con el Certificado de Residencia de dicho proveedor para acreditar que residía en un país con el cual el Perú tiene un convenio a fin de evitar la doble imposición.

La Corte Suprema consideró que el Decreto Supremo N.º 090-EF, que establece las consecuencias de no presentar el Certificado de Residencia en forma oportuna, lo hace por encima de lo previsto en la normativa de mayor jerarquía, esto es, los convenios internacionales suscritos por Perú.

La Corte Suprema señala que, en mérito del principio de jerarquía normativa –un principio fundamental del derecho–, cuando existen varias normas que regulan la misma materia, la norma de mayor rango prevalece sobre las inferiores. Ello, afirma el ente de justicia, implica la garantía de que el derecho sea ordenado y coherente.

Por tanto, la vulneración a este principio en su “función positiva” se produce cuando las normas reglamentarias hayan sido emitidas excediendo las disposiciones contenidas en la ley o estableciendo obligaciones adicionales que no puedan desprenderse del texto legal; y, en su “función negativa”, cuando se pretenda aplicar, a un caso concreto, una norma reglamentaria –de inferior jerarquía que la ley– que contenga obligaciones o disposiciones adicionales que no se encuentren previamente establecidas en ella.

En ese sentido –continúa la Corte Suprema–, “se entiende que el Decreto Supremo N.º 090-2008-EF contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que suscribieron el convenio para evitar la doble imposición, toda vez que establece la exigencia de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella.

Estas formalidades son adicionales a las establecidas en el convenio, por lo cual resulta evidente que el referido decreto supremo excede lo pactado en el convenio. En consecuencia, debe prevalecer lo dispuesto en el respectivo convenio, por transgresión a los principios de jerarquía normativa; y al de pacta sunt servanda, según el cual, los pactos deben cumplirse “por sus propios términos”.

Por tal razón, la Corte Suprema señala que no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del Certificado de Residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si es que en el convenio no ha sido consignada tal formalidad.

De lo anterior, se desprende que el Certificado de Residencia puede ser emitido o entregado por el prestador del servicio no domiciliado, a su usuario respectivo, domiciliado, con posterioridad al registro del comprobante de pago emitido por aquel. Basta en todo caso que, en su contenido, dicho certificado acredite que la persona de quien se certifica reside o ha residido en el país suscriptor del convenio para evitar la doble imposición, al tiempo de realizarse la prestación del servicio correspondiente.

Fuente: Centro Legal

CCL CÁMARA DE COMERCIO DE LIMA

Gerente Legal
Alvaro Gálvez Calderón

Jefe del Departamento Legal
Jorge Silva Zumarán

Asesor Legal
Roberto Yupanqui Quiroz-Ramírez

Asesor Legal
Juan Tompson Carrillo

Asesor Legal
Mauricio Raffael Espinal

Asistente Administrativa
Aracelli Jara Llamosas

📞 (+51) 955 172 611

✉️ ajara@camaralima.org.pe