



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

EXPEDIENTE N° : 7715-2009  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 24 de agosto de 2018

VISTA la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, con RUC N° \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 31 de marzo de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, sus pagos a cuenta de enero a marzo, julio y octubre a diciembre de 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero a abril, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2004, y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y declaró inadmisibles la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del mismo código.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

- Con relación al reparo a las Notas de Crédito N° 002-1123, 002-1124 y 002-1125 emitidas a nombre de \_\_\_\_\_, estos documentos fueron emitidos para anular las Facturas N° 003-4526, 003-1391 y 003-3071, dado que los servicios que involucraban nunca fueron prestados.
- La Administración verificó -a través de los cruces de información que realizó- que tiene en su poder todos los juegos de las facturas y notas de crédito mencionadas y que dichos documentos no se encuentran registrados por sus clientes, por lo que tampoco correspondía que registren alguna nota de crédito dado que no había ajuste que efectuar, todo lo cual demostraría que el servicio no se prestó.
- La única parte que dio efectos jurídicos a las facturas fue ella, ya que, además de registrarlas, cumplió con declarar los montos que consignaban, por lo que al no haberse prestado el servicio, la única forma de anular dichos efectos era con la emisión de las notas de crédito.
- Corresponde a la Administración acreditar que los servicios con los que se relacionan las notas de crédito observadas sí fueron prestados y no a ella, toda vez que ello supondría la exigencia de una prueba negativa proscrita por el Tribunal Constitucional, entre otras, en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 06135-2006-PA/TC y 1176-2004-AA/TC.
- Las hojas de gestión entregadas a la Administración en la fiscalización consignan las razones por las que anularon las Facturas N° 003-4526, 003-1391 y 003-3071, constituyendo documentos internos, por lo que no puede exigirse que tengan la firma de los representantes de sus clientes.
- Debido a que el cruce de información con sus clientes no fue suficiente para la Administración, presentó un documento con carácter de declaración jurada en el que ellos exponen las razones por las cuales no se llegaron a prestar los servicios inicialmente acordados.
- La sola emisión de una factura no acredita la efectiva prestación de un servicio, como ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01145-1-2005, siendo dicho documento el único que sustentaría el

M  
K  
J 1 N



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

reparo; además, cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12944-8-2013.

- A efectos de acreditar que no se prestó el servicio detallado en la Factura N° 003-4526, adjunta copia del correo electrónico de 3 de junio de 2009 remitido por la jefa del control financiero de \_\_\_\_\_, que indica que la Nota de Crédito N° 002-1123 no fue registrada y que el servicio involucrado fue prestado en febrero de 2005 y no en mayo de 2004.
- La Administración no motivó suficientemente la razón por la cual, aun con toda la documentación exhibida, considera no fehaciente su posición, lo que vulnera su derecho a una debida valoración de las pruebas presentadas.
- Con relación al reparo a las Notas de Crédito N° 002-1108 a 002-1111, tanto ella como su cliente ( \_\_\_\_\_ ) registraron estos documentos y efectuaron el ajuste correspondiente, lo que fue verificado por la Administración en el cruce de información, por lo que es absurdo que se cuestione las notas de crédito por no consignar el sello de recepción del cliente, conforme a lo exigido por el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Es criterio del Tribunal Fiscal, establecido en las Resoluciones N° 02000-1-2006 y 03439-5-2007, que la falta de sello de recepción de las notas de crédito no invalida el ajuste efectuado a las facturas y que a fin de verificar estos ajustes, corresponde que la Administración efectúe cruces de información.
- La emisión de las citadas notas de crédito se sustenta en la Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812, emitida para fijar el monto de la retribución a cobrar por el servicio de asesoría en definición y gestión presupuestal, el que si bien se brindó desde enero de 2004, no se estableció con exactitud el importe de la retribución.
- Dado que las normas sobre comprobantes de pago señalan que la factura debe emitirse en el mes en que se presta el servicio, emitió sus facturas de enero a abril de 2004 considerando una retribución estimada, la cual no fue aceptada por su cliente, por lo que con posterioridad -el 25 de mayo de 2004- acordaron que el valor de los servicios ascendería a S/10 707,00 por mes, lo que se plasmó en la precitada orden de compra.
- La Administración no puede sostener a priori que la sola emisión de una factura implica indubitadamente que el monto que consigna responde a un precio acordado por las partes, ya que puede tratarse de un precio errado.
- La orden de compra plasma el acuerdo arribado por las partes, por lo que carece de validez que dicho documento no consigne su firma dado que constituye una manifestación de voluntad evidenciada con el registro de las notas de crédito.
- El acuerdo entre las partes se corrobora además por el hecho que la orden de compra fue proporcionada a la Administración por su cliente ( \_\_\_\_\_ ) en la fiscalización que le siguió y en la que verificó que el dicho cliente no pagó las facturas hasta que se efectuó el ajuste de las facturas al precio correcto, y ello no se debió a falta de liquidez, como erróneamente sostiene la Administración.
- Por los servicios de mayo y junio de 2004, que consignan el mismo valor de servicio acordado en la orden de compra, emitió las facturas correspondientes; sin embargo, en tales casos la Administración no formuló observación alguna, resultando ilógico que acepte el precio en cuestión por unos periodos y no por otros, a pesar de tratarse del mismo servicio, al mismo cliente y sustentado en la misma orden de compra.

 2



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

- Adjuntó la carta de adjudicación de la buena pro del servicio de administración y custodia de archivo documental a \_\_\_\_\_, y adjunta a su recurso de apelación las bases correspondientes, que acreditan que aquélla prestó el servicio de archivo documentario a todo el grupo \_\_\_\_\_ desde noviembre de 2004.
- Existe coincidencia entre los servicios que brindó a sus clientes y el servicio que le fue adjudicado a \_\_\_\_\_ a partir del 5 de noviembre de 2004 y que el hecho de que la glosa de las facturas de esta empresa no sea exactamente igual a los conceptos contenidos en los contratos que suscribió con sus clientes, no enerva el hecho que ambos están referidos al mismo servicio.
- El cruce de información a \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ para verificar el registro de las notas de crédito observadas fue limitado, toda vez que los documentos señalados así como las facturas vinculadas a ellos fueron emitidos en el 2005, aspecto del cual tenía conocimiento la Administración, por lo que era razonable que el cruce de información abarcara no solamente el ejercicio 2004 sino inclusive el ejercicio 2005, siendo que la Administración se limitó a verificar la información registrada en el ejercicio 2004, concluyendo erradamente que las precitadas empresas no recibieron ni registraron las notas de crédito.
- En el caso de autos no se está frente a una modificatoria de las condiciones del servicio de archivo documental que exija la existencia de una adenda como pretende la Administración, ya que no se modificó la forma en que dicho servicio sería prestado, sino que se decidió excluirlo de la totalidad de servicios brindados, por lo que no correspondía la suscripción de una adenda.
- La Administración omitió pronunciarse en la apelada sobre algunos de sus argumentos de defensa expuestos en su reclamación, en el que indicó que el incumplimiento de una formalidad no estaba sancionado con nulidad, que dicho incumplimiento no fue cuestionado por \_\_\_\_\_ ni por \_\_\_\_\_, no habiendo invocado estas empresas la aplicación de la cláusula 9.7. y que el ajuste de precios acordado por las partes no se debió a que se modificaran los servicios que brindaba, sino a que los precios estaban por encima de los precios del mercado.
- El ajuste de precios efectuado con las Notas de Crédito N° 002-1130, 002-1131 y 002-1134 a 002-1138, se debió a que constató que los precios que cobraba estaban por encima del valor de mercado.
- El Estudio de Precios de Transferencia efectuado con posterioridad a la emisión de las notas de crédito corroboró que los precios, luego del ajuste efectuado, se encontraban dentro de los valores de mercado.
- Dado que la Administración no dio validez al acuerdo entre las partes, evidenciado en la aceptación y registro de las notas de crédito, se vio en la necesidad de solicitar a sus clientes que emitan una declaración jurada en la que relaten lo ocurrido.
- A fin de corroborar el motivo de la emisión de las notas de crédito, adjunta la carta emitida por sus auditores externos que indica que verificaron que el margen que obtenía en la prestación de servicios a sus empresas vinculadas se encontraba fuera del rango de mercado.
- La Administración verificó -a través de los cruces de información- que sus clientes registraron las notas de crédito emitidas, por lo que no cabe cuestionar estos documentos por carecer del sello de recepción.
- El Estudio de Precios de Transferencia siguió el método del margen neto transaccional, el cual utilizó el ratio de utilidad operativa entre costos y gastos totales, y concluyó que el margen se encontraba dentro del rango de mercado, lo que demostraría que sin el ajuste concertado con sus clientes los precios estarían fuera de mercado.

MZ      A      J      3      V



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

- En caso la Administración cuestione la procedencia de los ajustes efectuados mediante las notas de crédito observadas, le corresponde probar sus afirmaciones a través de una determinación de precios de transferencia, de lo contrario estaría vulnerando los principios que rigen el procedimiento administrativo y colocándola en una situación de indefensión.
- Con relación al reparo al gasto no acreditado por alquiler de equipos internacionales, el hecho que no se haya presentado contratos no implica el desconocimiento del arrendamiento de circuitos que le prestó, ya que dicho servicio fue el que permitió el acceso a diferentes sistemas de comunicación y a la interconexión de los diferentes locales de la empresa.
- No era necesario que exista un contrato de arrendamiento de circuitos, por cuanto el contenido del contrato está regulado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones y OSIPTEL.
- Los problemas de averías en el servicio de arrendamiento de circuitos se reportan telefónicamente, conforme a lo establecido por la Resolución del Concejo Directivo N° 019-98-CD/OSIPTEL modificada por la Resolución N° 001-2000-CD/OSIPTEL.
- Con relación al reparo por la falta de exhibición de la Nota de Crédito N° 002-1100, si bien no fue entregada a su cliente, sí la registró y declaró en el mes de abril de 2004, y dado que fue emitida por error, emitió la Nota de Débito N° 002-26 para anularla y eliminar sus efectos tributarios.
- Toda vez que la Administración verificó que en sus registros aparecen anotadas las notas de crédito, carece de sentido que se cuestione la falta de exhibición de todas las copias de la nota de crédito, habida cuenta que existe la Nota de Débito N° 002-26 que acredita la anulación.
- La Administración omitió pronunciarse en la apelada acerca del motivo que esgrimió respecto a la no presentación de la nota de crédito observada (extravió de dicho documento), a pesar que lo alegó tanto en la fiscalización como en su recurso de reclamación.
- Al determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, adicionó como reparo el monto de S/20 930,00 de la Nota de Crédito N° 002-1100 y, asimismo, dedujo el mismo importe de la Nota de Débito N° 002-26, con lo cual no hubo ninguna omisión para efectos del referido impuesto, lo que fue corroborado por la Administración, por lo que no cabe mantener el reparo, desconocer la emisión de la nota de crédito mencionada y dotar de efecto tributario a la Factura N° 003-3567 y la Nota de Débito N° 002-26, dado que estaría gravando doblemente un mismo hecho económico.
- El procedimiento de fiscalización y los valores impugnados son nulos porque se emitió el Requerimiento N° , con el que se dio inicio a la fiscalización, sin señalar el lugar en el que debía ser exhibida y/o presentada la información solicitada, y por cuanto el cierre del citado requerimiento se efectuó más de dos años después de la fecha señalada; asimismo, ampara dicha nulidad en los pronunciamientos vertidos en las Resoluciones N° 00718-10-2014, 06655-1-2011 y 02213-1-2015.
- Deducer la nulidad de la fiscalización y de la Resolución de Determinación N° ( ) por falta de motivación y valoración de pruebas obtenidas en el cruce de información, lo que supone una vulneración del procedimiento legalmente establecido.
- La Administración deliberadamente omitió considerar los resultados obtenidos a través de los cruces de información como parte del análisis que se requería para la resolución del caso, habiendo emitido los valores sin explicar las razones por las que no se debe tomar en cuenta los resultados de los cruces de información, a pesar que confirman la posición de la empresa.
- Deducer la nulidad del reparo por ingresos no facturados por servicios prestados, debido a que la

*[Handwritten signatures and marks]*



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Administración no lo incluyó en la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, según lo dispuesto por el artículo 75° del Código Tributario.

- Si bien la decisión de comunicar o no los resultados de la fiscalización es facultativa para la Administración, no lo es la decisión de comunicar ciertos reparos y otros no, siendo que si aquélla opta por la facultad de comunicar sus conclusiones deberá indicar expresamente la totalidad de las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se imputen.
- La omisión antes referida vulnera también su derecho de defensa, toda vez que resultaba razonable que concluyera que el reparo se había dejado sin efecto y por lo cual no presentó ningún descargo.
- Dado que la Administración no expresó sus observaciones, el reparo por ingresos no facturados debía tenerse por inexistente y no podía ser incluido posteriormente en la resolución de determinación.
- Con relación a la inadmisibilidad de la reclamación contra la Resolución de Multa N° , afirma que para acceder al régimen de incentivos previsto en el artículo 179° del Código Tributario, no es exigible que el contribuyente acepte y reconozca todos los reparos que motivan la sanción, siendo posible que el descuento se aplique solamente para aquellos reparos con los que se está de acuerdo.

Que la Administración señala que:

- Dado que la recurrente impugnó la Resolución de Multa N° al cuestionar la procedencia del reparo que la sustenta, dicha impugnación no se refiere al régimen de incentivos, único supuesto contemplado en la norma que posibilita el acogimiento a la rebaja señalada en el artículo 179° del Código Tributario por un valor reclamado, por lo que no es aplicable el inciso c) del citado artículo (rebaja del 50% de la multa), deviniendo en inadmisibles este extremo de la reclamación.
- No es obligatorio comunicar las conclusiones de la fiscalización mediante el requerimiento señalado en el artículo 75° del Código Tributario, por lo que su falta de emisión no acarrea la nulidad del procedimiento de fiscalización, y menos aún puede existir nulidad si optándose por la emisión del mencionado requerimiento no se consigna alguna de las observaciones formuladas en el procedimiento.
- Con el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° comunicó el reparo por ingresos no facturados por los servicios prestados a , y aquélla no expuso sus descargos mediante el escrito presentado el 18 de junio de 2008, como sí lo hizo respecto de otros reparos que le fueron informados, descartándose el argumento de haberse afectado el principio del debido procedimiento por no haberse dado la oportunidad de argumentar, ofrecer y producir pruebas.
- En relación al fondo del asunto, ni durante la fiscalización ni con ocasión de su reclamación la recurrente sustentó los motivos por los cuales no facturó los ingresos que obtuvo de enero a marzo de 2004 por la prestación de servicios a , por lo que mantuvo el reparo.
- Con relación al reparo por notas de crédito emitidas por concepto de exceso facturado, la recurrente no presentó medio probatorio que justifique su emisión, a pesar que le requirió para ello.
- La Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812, presentada por la recurrente como sustento de las notas de crédito observadas, no tiene el sello de haber sido recibidas por , fue emitida con posterioridad a la emisión de las facturas cuyo importe fue rebajado con dichas notas de crédito y no cuenta con la firma de la recurrente -suministrador del servicio-, lo que evidencia que dicha orden no demuestra un acuerdo comercial entre la recurrente y su cliente por el servicio de asesoría en definición y gestión presupuestal del año 2004.

5



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

- Según el contrato suscrito entre las partes, cualquier modificación de los precios de los servicios que debía prestar la recurrente, debía estar contenida en una adenda, lo que no ocurrió en el caso de autos.
- Con relación al reparo a las notas de crédito emitidas por anulación de facturas, las notas se emitieron más de un año después de emitidas las facturas y según los contratos exhibidos durante la fiscalización, los servicios prestados por la recurrente -consistentes, entre otros, en el acondicionamiento de espacios y remodelación, así como el archivo documental- fueron facturados con carácter mensual y por meses vencidos, habiéndose iniciado el 1 de abril de 2001 y por un periodo de 5 años.
- El hecho que la recurrente haya exhibido las facturas y las notas de crédito no demuestra por sí sólo que los servicios no se hayan prestado, pues para la prestación de un servicio no resulta necesario que previamente se haya emitido el comprobante de pago.
- Las hojas de gestión presentadas y vinculadas a las facturas emitidas solamente tienen la identificación de la recurrente y su firma, pero no cuentan con las firmas de los representantes de las empresas a las cuales se emitieron las referidas notas de crédito, por lo que no expresan la voluntad de estas últimas.
- La recurrente no presentó documentación sustentatoria que demuestre que los servicios señalados en las facturas observadas no se realizaron, además que las notas de crédito que emitió no tienen constancia de recepción.
- Con relación al reparo a las notas de crédito emitidas por concepto de ajuste de precios por precios de transferencia, estableció en la etapa de fiscalización que la emisión de las referidas notas de crédito no estaba sustentada, pues la recurrente no presentó documentación fehaciente que acredite las razones por las que se emitieron, siendo que de acuerdo a los contratos celebrados con sus clientes, la modificación de los precios de los servicios obligaban a la elaboración de adendas previa presentación de documentación justificante, lo que no acreditó.
- La recurrente no presentó documentación relativa a hechos ocurridos y acreditados antes de la emisión de las notas de crédito y que justificaron su emisión, ni acreditó su dicho respecto de los reclamos que le habrían hecho sus clientes para que rebaje los precios señalados en las facturas, ni los elementos que verificó y que le permitieron establecer la reducción de precios según lo indicado en las aludidas notas de crédito.
- El Estudio de Precios de Transferencia presentado por la recurrente es posterior a la emisión de las notas de crédito, por lo que no podría justificar la existencia de las mismas.
- El referido estudio está elaborado sobre la base de márgenes de rentabilidad orientados a determinar la rentabilidad de la empresa y no el precio de transferencia efectuado con sus vinculadas, pues no muestra un análisis de los precios con cada una de las 6 empresas a las cuales emitió las notas de crédito.
- No efectuó ajuste ni discutió si el precio indicado en cada factura estaba o no a valor de mercado, sino que únicamente solicitó a la recurrente que sustentara la disminución de los precios que figuraban en las facturas, la que no se había hecho conforme a las formalidades establecidas en los contratos.
- Con relación al reparo a la Nota de Crédito N° 002-1100 por disminución indebida de ingresos, la recurrente no exhibió dicha nota de crédito ni la documentación que sustentara su emisión, a pesar que fue requerida.
- La Nota de Débito N° 002-26 -con la que la recurrente alega que anuló la nota de crédito observada- no es prueba suficiente, más aún cuando la recurrente reconoció el reparo determinado al presentar una

*[Handwritten signatures and marks]*



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

declaración rectificatoria.

- La recurrente no presentó la declaración rectificatoria del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2004, pero sí rectificó la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 en la que adicionó S/291 281,00, considerando la disminución de la Nota de Débito N° 002-26.
- El hecho que la recurrente tuviera el juego completo de la nota de débito antes citada no da lugar a que sea aceptada, por lo que no corresponde la disminución del importe de S/20 930,00 de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.
- En relación al reparo por disminución indebida de ingresos por notas de crédito provisionadas sin documentación sustentatoria, verificó que fueron emitidas por error en la facturación y por ajuste de precios por precios de transferencia, por las que la recurrente no presentó documentación fehaciente que sustente los motivos por los que fueron provisionados en el año 2004 ni los conceptos de su emisión.
- Las facturas se emitieron por el total de los servicios pactados según los contratos correspondientes referidos a servicios económicos, recursos humanos, inmobiliarios y de seguridad, de logística, sistemas de información, generales y, dentro de este último, el de archivo documentario, por lo que las notas de crédito no pueden anular las facturas, más aún cuando consignan como concepto "error en la facturación debido a la tercerización del servicio de archivo documental".
- A la fecha de emisión de las facturas por los servicios indicados, ya se había emitido la carta con la que se comunicó a \_\_\_\_\_ que prestaría el servicio de archivo documental, con lo cual dicha empresa ya tenía conocimiento que el servicio sería prestado por un tercero, hecho que no justificaría que el servicio se haya incluido dentro de los servicios generales.
- La documentación presentada por la recurrente no acredita que los servicios generales dentro de los cuales se encuentra el servicio de gestión de archivo documental -al que inicialmente se obligó la recurrente- hayan sido finalmente prestados por \_\_\_\_\_, por lo que no descarta que ambas empresas hayan prestado el mismo servicio.
- En relación al reparo por provisión de gasto no acreditado con documentación fehaciente, la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara que arrendó los circuitos internacionales proporcionados por \_\_\_\_\_ en el año 2004.
- Las impresiones de las pantallas en las cuales se observan las aplicaciones a las que accedería la recurrente gracias al uso del alquiler de los citados circuitos no demuestran por sí mismas que provengan del acceso a los circuitos internacionales - Proyecto Bala.
- La recurrente no pudo demostrar qué era el Proyecto Bala, qué servicios comprendía, por qué lapso fue contratado y la forma de pago, ni presentó comunicaciones entre las partes por algún problema que se hubiera suscitado en la utilización de dicho servicio o documentación relativa a las instrucciones para poder acceder a los mencionados circuitos u otra documentación relativa a su ejecución.

Que de lo actuado se tiene que:

En atención a la Orden de Fiscalización N° 050011174130 (foja 6659), la Administración inició una fiscalización a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, para lo cual emitió los Requerimientos N°

*M*      *A*      *J*      7      *v*



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Como resultado de la fiscalización realizada, la Administración determinó omisiones en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, sus pagos a cuenta de enero a marzo, julio y octubre a diciembre de 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero a abril, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2004, al establecer reparos por los siguientes conceptos (fojas 7425, 7464 y 7511):

- Ingresos no facturados por servicios prestados en el ejercicio 2004.
- Disminución indebida de ingresos por notas de crédito no sustentadas:
  - Nota de Crédito N° 002-1100 sin documentación.
  - Notas de crédito por exceso facturado.
  - Notas de crédito por anulación de factura.
  - Notas de crédito por ajuste de precios por precios de transferencia.
- Disminución indebida de ingresos por notas de crédito provisionadas sin documentación sustentatoria.
- Provisión de gasto no acreditado con documentación fehaciente.

Dichos reparos motivaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N°

v las Resoluciones de Multa N° y , estas últimas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Es del caso mencionar que en el recurso de reclamación la recurrente dejó constancia de la aceptación de los reparos por disminución indebida de ingresos al pago a cuenta de abril de 2004 por la Nota de Crédito N° 002-1100, al pago a cuenta de julio de 2004 por las Notas de Crédito N° 002-1104, 002-1107 y 002-1116 y al pago a cuenta de diciembre de 2004 por las Notas de Crédito N° 002-1139 y 002-1140 (foja 7330), por lo que la incidencia de dichos reparos en los referidos pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no constituyen materia de controversia.

En tal sentido, corresponde pronunciarse sobre los reparos venidos en grado a esta instancia y determinar su procedencia en el Impuesto a la Renta, sus pagos a cuenta e Impuesto General a las Ventas de los periodos fiscalizados; no obstante, previamente debe analizarse la inadmisibilidad de la reclamación parcial contra la Resolución de Multa N° y las nulidades alegadas por la recurrente.

## Inadmisibilidad

La Administración declaró inadmisibile la reclamación parcial contra la Resolución de Multa N° , por cuanto la recurrente no acreditó el pago de la totalidad de la deuda contenida en dicho valor, a pesar de habérselo solicitado con el Requerimiento N° (foja 7541); al respecto, en la apelada se señala que no resulta aplicable la rebaja del 50% de la multa según el régimen de incentivos previsto en el inciso c) del artículo 179° del Código Tributario, ya que la reclamación contra la resolución de multa está vinculada a los reparos impugnados que contiene la resolución de determinación asociada y no está referida únicamente a la aplicación del régimen de incentivos, como dispone el referido artículo 179° (foja 7707 vuelta).

De acuerdo con el artículo 136° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, tratándose de resoluciones de determinación y de multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación, pero para que esta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Por su parte, el artículo 179° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala que la sanción de multa por la infracción del numeral 1 del artículo 178° se sujetará al régimen de incentivos previsto en dicho artículo, siempre que el contribuyente cumpla con cancelar la multa con la rebaja respectiva, la que será del 50% según el inciso c) del referido artículo 179°, aplicable una vez culminado

 8







# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

rebaja del 50%<sup>1</sup>, habiéndose realizado los pagos antes del vencimiento del plazo de 7 días hábiles establecido en el primer párrafo del artículo 117° del Código Tributario<sup>2</sup>.

En ese sentido, la Administración debía admitir a trámite la reclamación parcial contra la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ por lo que al no haberlo hecho, corresponde revocar la apelada en el extremo que declaró la inadmisibilidad de dicho recurso, debiendo, en principio, disponerse que dicha entidad emita pronunciamiento.

No obstante, en aplicación del principio de economía procesal, procede emitir pronunciamiento en esta instancia sobre la parte impugnada de la precitada resolución de multa, en atención a los fundamentos que en la presente resolución se exponen sobre los reparos controvertidos que sustentan dicho valor<sup>3</sup>.

## Nulidades

Las nulidades alegadas por la recurrente están referidas, en primer término, al procedimiento de fiscalización, por no haberse señalado en el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ el lugar en el que debía exhibirse y/o presentarse la documentación solicitada, y por no haberse cerrado dicho requerimiento en el día y hora señalados, y, en segundo término, a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, en cuanto a la falta de motivación y valoración de las pruebas obtenidas en el cruce de información y en relación al reparo de ingresos no facturados por servicios prestados en el ejercicio 2004.

## **Nulidad del procedimiento de fiscalización**

El artículo 62° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establece que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios; a tal efecto, el numeral 1 del citado artículo dispone que la Administración podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

El numeral 5 del artículo 87° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y, en especial, deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 02320-5-2003, entre otras, que la facultad de fiscalización de la Administración se materializa con la notificación de los actos administrativos que constan en instrumentos o documentos (requerimientos), que efectúa la citada entidad a los deudores tributarios mediante los cuales se le solicita la exhibición de sus libros, registros contables o cualquier otra documentación que considere necesaria a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Asimismo, en las Resoluciones N° 00148-1-2004 y 03199-5-2006, entre otras, se ha indicado que los

<sup>1</sup> Lo que también verificó la Administración, según dejó constancia en la apelada (foja 7707 vuelta), la Hoja de Admisibilidad N° 0150760006551 (foja 7610 y vuelta) y los "Reportes de cálculo de interés" (fojas 7605 y 7607).

<sup>2</sup> Según el reporte "Ficha del Valor", generado el 8 de junio de 2009 (foja 7916), a dicha fecha aún no se había emitido la resolución de ejecución coactiva que diera inicio al procedimiento de cobranza coactiva de la deuda contenida en la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_

<sup>3</sup> En forma similar ha procedido este Tribunal en las Resoluciones N° 04970-1-2016 y 01798-1-2017.

14      10      v



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información con la cual realizará una verificación, mientras que en los resultados de los requerimientos se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que sustentan, en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa respectivas.

De acuerdo con el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>4</sup>, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

En el caso de autos, la Administración dio inicio al procedimiento de fiscalización con el Requerimiento N° , notificado con arreglo a ley el 16 de noviembre de 2005, a través del cual solicitó a la recurrente diversa documentación comercial, contable y tributaria; según el citado requerimiento, la información y/o documentación solicitada debía estar disponible para ser presentada al auditor de la Administración el 2 de enero de 2006, a las 9:00 horas (foja 6576); asimismo, conjuntamente con el citado requerimiento, fue notificada la Carta N° 050011174130-01 SUNAT, con la que la Administración presentó a los funcionarios que realizarían la fiscalización (foja 6676).

El mencionado requerimiento fue cerrado el 27 de mayo de 2008, a las 12:00 horas, dejándose constancia en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 6574 y 6575) que la recurrente cumplió con presentar la información y/o documentación que le fue solicitada, en cuanto le resultaba aplicable, siendo suscrito por el representante de la recurrente, , sin observación alguna.

La recurrente señala que el Requerimiento N° no indicó el lugar de presentación de la información y/o documentación solicitada y, además, fue cerrado en una fecha y hora distintas de la señalada, por lo que por tales motivos solicita que se declare la nulidad de la fiscalización y de los valores materia de controversia.

Al respecto, si bien en el Requerimiento N° la Administración no señaló el lugar en el que la información y/o documentación solicitada debía ser presentada, y no cerró dicho requerimiento en el día y hora señalados, tales circunstancias no impidieron que la recurrente atendiera a cabalidad la solicitud de la Administración, puesto que, como se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° , la recurrente cumplió con presentar la diversa información y/o documentación de índole comercial, contable y tributaria que le fue solicitada, en cuanto le resultaba aplicable.

Asimismo, no se aprecia que tales circunstancias hubiesen configurado en este caso una situación lesiva a los derechos de la recurrente, como es el derecho al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, toda vez que el propósito del aludido requerimiento se restringió a recabar determinada información y/o documentación relacionada a los tributos y periodos materia de revisión, a fin que la Administración diera inicio a su labor de fiscalización, siendo que dicho propósito fue atendido, dado que la recurrente cumplió con lo solicitado, sin que las situaciones antes señaladas se lo hubieran impedido, a lo que se debe añadir que el representante de la recurrente que suscribió el resultado del requerimiento no formuló observación alguna.

En ese sentido, esta instancia constata que los hechos señalados por la recurrente en la emisión y cierre del Requerimiento N° no tuvieron repercusión en el desarrollo del procedimiento de

<sup>4</sup> Norma recogida actualmente en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS.

 11



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

fiscalización, no impidieron o limitaron el ejercicio de los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo que le asiste a la recurrente, como son el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, y, asimismo, las consecuencias de tales actos en el procedimiento de fiscalización no derivaron en la formulación de reparos o la atribución de la comisión de infracciones, no habiendo servido de sustento para la emisión de los valores impugnados en el presente procedimiento.

Si bien las Resoluciones N° 04542-5-2009, 06655-1-2011 y 02213-1-2015 -las dos últimas mencionadas por la recurrente-, señalan que la Administración, en ejercicio de su función fiscalizadora, debe apersonarse a efectuar las verificaciones o controles correspondientes en el lugar, día y hora indicados, pues lo contrario implicaría una vulneración de los derechos de los contribuyentes, debe destacarse que en los casos resueltos por las mencionadas resoluciones este Tribunal constató que la Administración no había cerrado los requerimientos de información en los lugares, días u horas que habían sido comunicados, dejándose constancia en los resultados de dichos requerimientos que los contribuyentes no habían exhibido y/o presentado la información que les fue solicitada, lo que originó reparos a la determinación de la obligación tributaria o la atribución de la comisión de infracciones tributarias, haciéndose manifiesto en dichos casos que tales irregularidades detectadas en el cierre de los requerimientos por parte de la Administración habían vulnerado los derechos de los contribuyentes, situación distinta al caso de autos.

En cuanto a la Resolución N° 00718-10-2014, también citada por la recurrente, cabe señalar que versó sobre un caso en que la Administración declaró improcedente la solicitud de emisión de certificación para efectos de la recuperación del capital invertido, debido a que el contribuyente no había exhibido la documentación original que acreditara su constitución como sujeto no domiciliado, habiendo constatado este Tribunal que dicho incumplimiento se sustentó en un requerimiento que no fue cerrado en la fecha que había sido señalada, motivo por el cual declaró la nulidad del resultado de dicho requerimiento y de la resolución que declaró improcedente la solicitud; como se aprecia, el caso resuelto difiere al de autos, por lo que la anotada resolución no resulta aplicable.

Asimismo, en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración debió cerrar el Requerimiento N° al día siguiente de la vigencia del Decreto Supremo N° 085-2007-EF, publicado el 29 de junio de 2007, que aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, cabe indicar que según el principio de aplicación inmediata de la norma, la misma se aplica a los hechos y situaciones producidas a partir de su vigencia, siendo que en el presente caso el referido requerimiento indicó que la información y/o documentación solicitada debía estar disponible para ser presentada al auditor de la Administración el 2 de enero de 2006, a las 9:00 horas, fecha anterior a la vigencia del indicado reglamento, el cual no contiene ninguna disposición que obligue a efectuar el cierre de los requerimientos notificados con anterioridad al día siguiente de su vigencia, por lo que se concluye que tal alegato carece de sustento.

Por las consideraciones expuestas, no procede amparar la nulidad del procedimiento de fiscalización y, por consiguiente, de los valores impugnados, por los motivos que señala la recurrente con relación a la emisión y cierre del Requerimiento N°

### ***Nulidad por falta de motivación y valoración de las pruebas obtenidas en el cruce de información***

Según el artículo 77° del Código Tributario, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros aspectos, los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen.

En ese mismo sentido, el artículo 103° del citado código establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

 12 



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

El segundo párrafo del inciso a) del artículo 109° del mencionado código dispone que los actos de la Administración son anulables cuando son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77° antes citado.

Según el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Conforme con el numeral 4 del artículo 3° de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6° que la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

En el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 03891-2011-PA/TC (fundamento 12), que el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no solo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

A su vez, en el fundamento 17 de la precitada sentencia el Tribunal Constitucional establece que las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.

Finalmente, dicho colegiado destaca en el fundamento 21 de la sentencia en mención que motivar una decisión no solo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta -pero suficiente- las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

De la revisión en la presente instancia de la Resolución de Determinación N° se advierte que dicho valor contiene (fojas 7468 a 7515): a) Un recuento de cada uno de los reparos formulados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 declarada por la recurrente, con la indicación de la base legal y de los resultados de los requerimientos en los que consta el fundamento de los reparos, b) La descripción de los hechos que motivaron los reparos, c) El contenido de los requerimientos emitidos en los que se precisa el aspecto que debía ser sustentado por la recurrente y las respuestas y medios probatorios presentados, d) El análisis efectuado por la Administración de los medios probatorios y respuestas brindadas por la recurrente a lo largo del procedimiento de fiscalización, conteniendo el razonamiento de los hechos y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada, y e) La exposición de los motivos determinantes de los reparos concluido el análisis efectuado en la etapa de fiscalización y con la indicación de la base legal correspondiente.

De lo expuesto se aprecia que la resolución de determinación cuya nulidad se alega atiende a lo exigido por el artículo 77° del Código Tributario y permite a la recurrente impugnar el fondo de la controversia, por lo que se concluye que cumple con el requisito de motivación suficiente.

Con relación a que la Administración omitió considerar los resultados obtenidos a través de los cruces de

*M* *K* *J* 13 *v*



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

información como parte del análisis que se requería para la resolución de su caso, se debe señalar que de acuerdo a la información que obra en autos, la Administración efectuó cruces de información a las empresas: , mediante verificación por terceros (fojas 1605 y 1606), , mediante Requerimiento N° (fojas 1596 a 1604), , mediante los Requerimientos N° y (fojas 1403 a 1409 y 1416 a 1420), , mediante Requerimientos N° y (fojas 700 a 704 y 707 a 710), , mediante Requerimientos N° y (fojas 874 a 879 y 881 a 884) y , mediante Requerimientos N° y (fojas 94 a 99 y 367 a 371), a fin que estas empresas presentaran copia de las facturas, notas de débito y notas de crédito que les fueron emitidas por la recurrente por los servicios prestados de enero a diciembre de 2004, así como copia de los folios de los Registros de Compras en los que figuraran anotados los referidos documentos, solicitándoles, asimismo, un análisis detallado de las cuentas por pagar a la recurrente al 31 de diciembre de 2004, todo ello en el marco de la fiscalización seguida a esta última y con vinculación a la disminución de ingresos mediante las notas de crédito detectada por la Administración.

Cabe señalar que consta en los resultados de los precitados requerimientos que las empresas antes mencionadas cumplieron con presentar lo solicitado por la Administración.

Ahora bien, de lo consignado en los motivos determinantes de los reparos por disminución indebida de ingresos por notas de crédito no sustentadas y disminución indebida de ingresos por notas de crédito provisionadas sin documentación sustentatoria, contenidos en la resolución de determinación objeto de análisis, se aprecia que la Administración estableció estos reparos debido a que la recurrente no presentó documentación que sustentara los motivos de la emisión de las notas de crédito a sus clientes vinculados, los motivos de la provisión de notas de crédito en el ejercicio 2004 y los conceptos de su emisión.

En tal orden de ideas, el motivo del reparo radica en la falta de sustentación de las razones que la llevaron a emitir las notas de crédito y no en la falta del ajuste correlativo de dichos documentos en los registros contables de los adquirentes de sus servicios, por lo que carecía de objeto explicitar en detalle en el valor emitido los resultados de las verificaciones efectuadas por la Administración en los cruces de información a los clientes de la recurrente.

Sin perjuicio de ello, se aprecia que en el valor bajo comentario (foja 7487) la Administración sí se pronunció acerca del resultado de los cruces de información, indicando que el hecho de haber verificado la existencia y registro de las notas de crédito, entre otros, por , por sí solo no acredita los motivos de la emisión de las notas de crédito por la modificación de los precios por los servicios prestados ni la devolución de la retribución efectuada, agregando que ello también fue indicado en el Requerimiento N° ; de igual modo, en el valor se consignó que (foja 7484): *"Si bien la Administración ha verificado con los cruces de información efectuados que las notas de crédito en referencia se encuentran registradas y aplicadas por los clientes empresas vinculadas, hecho que de por sí solo no acredita los motivos de emisión de dichas notas de crédito ni tampoco la existencia de acuerdo comercial, porque plasman los acuerdos comerciales a los que hace referencia el contribuyente, toda modificación de los precios así como de los servicios debe efectuarse mediante la suscripción de un addendum, situación que no se cumplió lo cual desvirtúa lo manifestado por el contribuyente"*.

En consecuencia, en opinión de este Tribunal, el valor emitido por la Administración se encuentra debidamente motivado, al haber señalado las razones fácticas, el análisis de los documentos de descargo presentados por la recurrente y los fundamentos de derecho que le sirvieron de base para la determinación de los reparos formulados, conteniendo además la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario de la Administración, cumpliendo con las exigencias previstas en las normas glosadas precedentemente, así como con los fundamentos del Tribunal Constitucional y permitiendo a la recurrente defender adecuadamente sus intereses, por lo que carece de sustento la nulidad alegada en este extremo.

 14



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

## **Nulidad parcial en relación al reparo de ingresos no facturados por servicios prestados en el ejercicio 2004**

Sobre este punto la recurrente deduce la nulidad parcial de la Resolución de Determinación N° debido a que la Administración no incluyó el reparo por ingresos no facturados por servicios prestados en la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, a que se refiere el artículo 75° del Código Tributario.

El numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario establece que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Según el artículo 61° del citado código, aplicable al caso de autos, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

De acuerdo con el artículo 75° del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso; no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique; en estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso, precisándose que la documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación.

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

De las normas glosadas se establece que la resolución de determinación es el acto administrativo con el cual la Administración comunica a los deudores tributarios el resultado de su labor fiscalizadora -a través de la determinación de reparos que pueden originar deuda tributaria o saldo a favor-, por lo que debe guardar consistencia con lo determinado en el procedimiento de fiscalización, habida cuenta que es el resultado de lo concluido en dicho procedimiento.

Dicha conclusión queda corroborada por lo señalado por el artículo 75° del Código Tributario, cuando establece que concluido el procedimiento de fiscalización se emitirá la correspondiente resolución de determinación, criterio expuesto además en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08521-5-2016.

Sin perjuicio de lo indicado, el Código Tributario otorga a la Administración la potestad de comunicar a los contribuyentes las conclusiones de la fiscalización de manera previa a la emisión de los valores, siempre que la complejidad del caso tratado lo amerite.

La discrecionalidad que subyace a la notificación del requerimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario ha sido destacada por este Tribunal a través de la Resolución N° 08160-3-2017, en la que se señaló que: "(...) *nótese que la Administración puede o no notificar sus conclusiones a los contribuyentes, de lo que se concluye que podría no hacerlo si así lo considera pertinente*".

 15



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

En el mismo sentido, la Resolución N° 09283-1-2016 establece que conforme con lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, la comunicación de las conclusiones de la Administración al contribuyente y el plazo correspondiente para que presente sus observaciones a los cargos, constituyen un acto discrecional de la Administración, en atención a la complejidad del caso tratado, y no un deber.

Ahora bien, la norma del artículo 75° bajo análisis no establece de manera expresa que de optar la Administración por efectuar la referida comunicación, deba hacer de conocimiento del contribuyente todas las observaciones formuladas en el curso del procedimiento de fiscalización.

En ese sentido, corresponde interpretar el sentido de la mencionada potestad a efecto de deslindar si ello es exigible; al respecto, debe tenerse en cuenta, en primer término, el carácter facultativo de la comunicación en sí, cuya inobservancia no acarrea nulidad alguna, por lo que no resultaría consistente con la mencionada facultad discrecional que la no comunicación de algunas de las conclusiones de la Administración determinadas en el curso de la fiscalización acarrearán su nulidad.

De otro lado, la justificación de la utilización de la comunicación bajo análisis radica en la complejidad del caso tratado a juicio de la Administración; sobre el particular, es de advertirse que en el curso de una fiscalización pueden surgir observaciones de la Administración que no revistan mayores dificultades en su apreciación y determinación, por ejemplo, la detección de discrepancias manifiestas en la determinación de la obligación tributaria, en tanto que habrán otras observaciones que involucren un nivel de complejidad mayor a efectos de establecer el incumplimiento u omisión tributaria, como la apreciación de conceptos jurídicos indeterminados o la apreciación de hechos presumiblemente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido o la existencia de hechos que generan más de una apreciación y que, por ende, requieran del contribuyente explicaciones y sustentaciones exhaustivas.

Son las segundas observaciones mencionadas las que hacen aconsejable -con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria a través de la resolución de determinación- que la Administración las comunique al contribuyente a efecto de recibir sus descargos en el plazo concedido, con el objeto de contar con mayores elementos de juicio que le permitan decidir si mantiene la observación o la da por sustentada, siendo ello consistente con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual en los casos en que la Administración se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley.

En tal orden de ideas, se concluye que la comunicación de las conclusiones de la fiscalización a los contribuyentes, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, puede no comprender todas las observaciones halladas por la Administración en el curso de la fiscalización y, consiguientemente, la ausencia de algunas no importa la nulidad de la comunicación ni de los actos posteriores.

Lo indicado no acarrea una afectación al derecho de defensa de los administrados, habida cuenta que, conforme a las disposiciones citadas precedentemente, en el curso de la fiscalización la Administración está obligada a notificar los requerimientos de sustentación legal y/o documentaria, en cuyos resultados constará el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado, así como la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado el administrado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, debiendo, asimismo, una vez concluido, emitirse la correspondiente resolución de determinación que plasme por escrito el resultado de la labor fiscalizadora, todo lo cual garantiza a los contribuyentes el ejercicio de su derecho de defensa.

Lo mencionado ocurrió en el caso de autos, ya que la Administración dejó constancia en el punto 3.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6454 y 6455): "3.2 De la verificación a los importes de los precios por los servicios prestados según contrato y adendas, con las

*[Handwritten signatures and initials]*





# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

facturas de ventas emitidas a la empresa por dichos servicios, se determinó diferencias de ingresos no facturados en el ejercicio 2004 por el importe total de S/9 702,00 e IGV S/1 843,38, correspondiente a los meses de enero a marzo de 2004. El contribuyente no presentó ninguna documentación sustentatoria. Por lo expuesto se procede a reparar dicho importe por no haber sido facturado en el ejercicio 2004 por los periodos de enero a marzo 2004 correspondientes a la prestación del servicio en el plazo convenido para su facturación según contratos, en concordancia con el Artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta - D.S. N° 179-2004-EF y modificatorias (...).

Por su parte, el mencionado reparo aparece contenido en la resolución de determinación cuya nulidad se solicita, en sus Anexos N° 4 y 5 (fojas 7504 a 7511).

Del tenor del mencionado resultado de requerimiento, así como de la resolución de determinación aludida, no existe duda respecto a la determinación del reparo de la Administración por ingresos no facturados, el cual fue debidamente comunicado a la recurrente conforme se desprende de las constancias de recepción consignadas en el resultado del requerimiento y en el acuse de recibo de la Resolución de Determinación N° (fojas 6434, 6454, 6455 y 7533) y que le permitieron el conocimiento oportuno del reparo y el ejercicio de su derecho de defensa a través de la interposición de los recursos impugnativos materia de autos; en tal sentido, carece de sustento la nulidad alegada en este extremo.

## Reparo por ingresos no facturados por servicios prestados en el ejercicio 2004

Con relación al reparo por ingresos no facturados por servicios prestados en el ejercicio 2004, se tiene que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (foja 6465), la Administración solicitó a la recurrente un detalle de las empresas vinculadas a las cuales prestó servicios por concepto de servicios económicos, recursos humanos, inmobiliarios y de seguridad, generales, logística, organización y sistemas de información, así como por los conceptos denominados gastos gestionados y gastos reembolsables, debiendo indicar los datos del número y fecha de suscripción del contrato y adendas respectivas, periodo de vigencia, tipo y modalidad de los servicios, precios de cada uno de los servicios pactados y otras condiciones que impliquen la modificación del precio.

En respuesta, la recurrente señaló, mediante carta de 26 de febrero de 2008 (fojas 6424 y 6423), que adjuntaba un cuadro por cliente donde mostraba la información solicitada; cabe indicar que los cuadros referidos al reparo bajo análisis relativos al cliente (antes<sup>5</sup> obran a fojas 6352 y 6369).

La Administración dejó constancia en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 6459) que la recurrente proporcionó copia de los contratos y adendas solicitadas, con excepción de los correspondientes a las empresas y ; asimismo, indicó en el punto 3.2 del precitado anexo que de la verificación de los importes de los precios por los servicios prestados según contrato y adendas versus las facturas de ventas emitidas a la empresa por dichos servicios, determinó diferencias de ingresos no facturados en el ejercicio 2004 por el importe total de S/9 702,00 y de S/1 843,38 por Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2004, indicando que la recurrente no presentó ninguna documentación sustentatoria.

En tal sentido, la Administración reparó los citados importes por no haber sido facturados en los periodos enero a marzo 2004, de acuerdo a la prestación del servicio en el plazo convenido para su facturación según contratos, señalando como base legal el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso c) del artículo 4° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el inciso d) del artículo 3° de su reglamento y el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, de acuerdo al

<sup>5</sup> Conforme se verifica de la información histórica de

(foja 7940).

M 17 V



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

detalle que se indica a continuación, y los incluyó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (foja 7511) y la base imponible del pago a cuenta del mismo tributo y el Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2004 (fojas 6454, 7425 y 7464):

Periodo 2004	Importe a facturar según contrato		Importe facturado según contribuyente				Diferencia omitida (reparo)	
	Base S/	IGV S/	Factura N°	Base S/	IGV S/	Concepto	Renta S/	IGV S/
Enero	20 880,00	3 967,20	003-3493	17 646,00	3 352,74	Servic. económicos, de RRHH, Inmobiliarios y de seguridad, generales ENE-04	3 234,00	614,46
Febrero	20 880,00	3 967,20	003-3522	17 646,00	3 352,74	Servic. económicos, de RRHH, Inmobiliarios y de seguridad, generales FEB-04	3 234,00	614,46
Marzo	20 880,00	3 967,20	003-3619	17 646,00	3 352,74	Servic. económicos, de RRHH, Inmobiliarios y de seguridad, generales MAR-04	3 234,00	614,46
<b>Total</b>	<b>62 640,00</b>	<b>11 901,60</b>		<b>52 938,00</b>	<b>10 058,22</b>		<b>9 702,00</b>	<b>1 843,38</b>

Conforme a lo dispuesto por el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

De acuerdo al inciso a) del artículo 57° de la citada ley, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Toda vez que la norma precitada no define el principio del devengado, resulta necesario definirlo, dado que de ello depende determinar cuándo debió reconocerse el ingreso.

Al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en 1997<sup>6</sup>, referida a la Presentación de Estados Financieros<sup>7</sup>, en los que se señala que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

De otro lado, el inciso b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF establece que se encuentra gravada con dicho impuesto, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

Según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la citada ley, se entiende por prestación de servicios, toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

El inciso b) del artículo 13° de la referida ley dispone que en el caso de la prestación o utilización de

<sup>6</sup> En la versión aprobada por el Consejo Normativo de Contabilidad con Resolución N° 016-99-EF/93.01, vigente a partir del 1 de enero de 2000.

<sup>7</sup> Ibidem. página I-13.



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

servicios, la base imponible está constituida por el total de la retribución, mientras que el artículo 14° precisa que se entiende por retribución por servicios, entre otros, la suma total que queda obligado a pagar el usuario del servicio.

Es del caso indicar que según reconoce la doctrina, debe entenderse que la suma total que queda obligado a pagar el adquirente, es la contraprestación fijada en el contrato de venta o de prestación de servicios<sup>8</sup>.

Obra en autos copia del Contrato de Prestación de Servicios de 1 de julio de 2003, de las cuarta y quinta adendas al referido contrato -Anexos PI - A: Precios- celebrados por la recurrente con su cliente, así como los cuadros elaborados por la recurrente respecto a la facturación efectuada al citado cliente de enero a diciembre de 2004 (fojas 5872 a 5901, 5869 a 5871, 5861 a 5866 y 6352 y 6369).

Conforme a la cláusula primera del Contrato de Prestación de Servicios, en concordancia con el cuadro del detalle de servicios brindados a (cliente), presentado por la recurrente (foja 6369), el cliente encomendó a la recurrente la prestación de los servicios económicos, de recursos humanos, inmobiliarios y de seguridad y generales, cuyas características y detalle se describen en los documentos denominados Condiciones Particulares de Servicio - CPS (fojas 5872 a 5888).

Asimismo, conforme al segundo párrafo del punto 4.1 de la cláusula cuarta del mencionado contrato, el precio a percibir por la recurrente del cliente durante el periodo de servicio como contraprestación por la realización de los servicios descritos en la cláusula primera anterior, será el que en cada caso derive de la aplicación de los criterios especificados en el CPS anexo correspondiente al área de que se trate, agregándose que al precio que resulte se deberá añadir el Impuesto General a las Ventas o impuesto que lo sustituya a la tasa que resulte de aplicación.

Conforme al punto 4.5 de la cláusula cuarta, los servicios comenzarán a prestarse en la fecha de entrada en vigor del contrato y serán facturados por la recurrente con carácter mensual y por meses vencidos.

De acuerdo a la cláusula sexta, el contrato tendrá una duración de 5 años a contar desde su fecha de entrada en vigor y podrá ser prorrogado a voluntad de las partes por periodos sucesivos de 3 años, a contar desde el vencimiento del periodo inicial de 5 años o de la prórroga de que se trate; además, se indica que el contrato se suscribe en vías de regularización, por lo que las partes acuerdan que su entrada en vigor y la efectiva prestación de los servicios en él comprometidos es el 1 de abril de 2001.

Por su parte, de acuerdo a la Cuarta Adenda al Contrato de Prestación de Servicios Anexo PI - A: Precios, el precio mensual de los servicios para el periodo de vigencia de abril de 2003 a marzo de 2004, es el siguiente: Servicios económicos S/10 349,00, Servicios de recursos humanos S/5 423,00, Servicios Inmobiliarios y de Seguridad S/5 096,00, y Servicios generales S/12,00, haciendo un importe total mensual de S/20 880,00.

De acuerdo a la cláusula segunda de la Quinta Adenda al Contrato de Prestación de Servicios, las partes acuerdan modificar los precios establecidos en el Contrato de Prestación de Servicios, acordando para ello sustituir los precios contenidos en el PI-A por los precios incluidos en el anexo (PI-A3) que se adjunta a la citada adenda, pactándose -a través de la cláusula cuarta- que la vigencia de la adenda se computará desde el 1 de abril de 2004.

Conforme al Anexo PI-A3: Precios, el precio mensual de los servicios para el periodo de vigencia de abril de 2004 a marzo de 2005, es el siguiente: Servicios económicos S/10 142,99, Servicios de recursos humanos S/5 315,09, Servicios Inmobiliarios y de Seguridad S/1 824,91, y Servicios generales S/11,75, haciendo un importe total mensual de S/17 294,74.

<sup>8</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker (2009). *Estudio del impuesto al valor agregado en el Perú: análisis, doctrina y jurisprudencia*. Lima: Universidad ESAN / Tax Editor. Página 268.

19



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Cabe mencionar que los importes por los servicios detallados en los considerandos precedentes coinciden con los importes informados por la recurrente en el cuadro proporcionado en su respuesta al Requerimiento N°

Asimismo, del cuadro de foja 6352, se advierte que la recurrente registró una facturación mensual a su cliente por los periodos objeto de controversia ascendente a S/17 646,00 como base imponible y S/3 353,00, por Impuesto General a las Ventas.

De la evaluación de la documentación antes indicada se establece que la recurrente acordó contractualmente brindar a su cliente los servicios económicos, de recursos humanos, inmobiliarios y de seguridad y generales, por el periodo comprendido, entre otros, de enero a marzo de 2004, a cambio de una retribución mensual total de S/20 880,00, a la que debía agregarse el importe de S/3 967,20 por Impuesto General a las Ventas<sup>9</sup>, conforme a lo pactado en la cláusula cuarta del Contrato de Prestación de Servicios.

Se establece además que las partes acordaron que los servicios se facturarían por mes vencido, esto es, luego de haberse prestado los servicios en comentario y, consecuentemente, de haberse devengado a favor de la recurrente el derecho a los ingresos resultantes.

No obstante, se advierte que la recurrente consideró una menor retribución que aquélla que fue pactada por dichos servicios, al emitir las Facturas N° 003-3493, 003-3522 y 003-3619 por un valor de servicio ascendente a S/17 646,00 cada una y un importe de S/3 353,00 por Impuesto General a las Ventas, estableciéndose un ingreso omitido en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 ascendente a S/9 702,00, así como una omisión del Impuesto General a las Ventas de enero a marzo de 2004 ascendente a S/1 843,38.

La recurrente no ha esgrimido argumento alguno en relación al fondo del reparo bajo análisis, más allá de la nulidad invocada que ha sido materia de pronunciamiento en considerandos precedentes; en tal sentido, dado que el reparo de la Administración se encuentra arreglado a ley, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## **Reparo por disminución indebida de ingresos por notas de crédito no sustentadas**

### **Nota de Crédito N° 002-1100 sin documentación**

Con relación al reparo por disminución indebida de ingresos mediante Nota de Crédito N° 002-1100 sin documentación sustentatoria, se tiene que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 6465), la Administración solicitó a la recurrente la documentación que sustente y acredite los motivos de la emisión de las notas de crédito de ventas detalladas en el Anexo N° 1.1 adjunto, dentro de la que se incluye la precitada nota de crédito.

En respuesta a lo solicitado, la recurrente señaló, mediante carta de 26 de febrero de 2008 (fojas 6423 y 6424), que adjuntaba los documentos que explicaban las razones por las cuales debió emitir en cada caso las citadas notas de crédito y que podían resumirse en: i) servicios no prestados, ii) facturación errada y iii) ajustes por precios de transferencia.

La Administración dejó constancia en el punto 4.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 6452), que con respecto a la Nota de Crédito N° 002-1100 emitida el 26 de abril de 2004 por S/20 930,00 e Impuesto General a las Ventas de S/3 976,70, la recurrente no exhibió el referido documento ni documentación sustentatoria alguna; en tal sentido, determinó que la recurrente disminuyó indebidamente sus ingresos de abril de 2004 por los importes antes referidos con incidencia en el Impuesto a la Renta anual, su pago a cuenta y el Impuesto General a las Ventas de abril de 2004.

<sup>9</sup> Considerando la tasa del 19% vigente en el periodo bajo análisis.

M  
20



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 2214 a 2224), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo por escrito y con documentación sustentatoria al reparo efectuado, detallado en el punto 2.3 del Anexo N° 1 del indicado requerimiento.

En respuesta, la recurrente presentó un escrito de 29 de agosto de 2008 (fojas 2177 a 2193), en el que señaló que la Administración no tuvo en cuenta que obra en su poder el juego completo (emisor, adquirente y copia SUNAT) de la Nota de Débito N° 002-26, la que hace referencia a la Nota de Crédito N° 002-1100 y tuvo por objeto anular esta última, no habiéndose remitido tales documentos al cliente por lo que no se produjo perjuicio fiscal alguno.

Consta en el punto 2.5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento que de la evaluación del descargo y documentación presentada por la recurrente, la Administración concluyó que si bien la recurrente presentó el juego completo de la Nota de Débito N° 002-26, no exhibió la Nota de Crédito N° 002-1100, por lo que la presentación de la nota de débito no era prueba suficiente del sustento de la segunda y de la disminución de los ingresos de abril de 2004; además, indicó que la recurrente presentó una declaración rectificatoria de abril de 2004, incrementando la base imponible del Impuesto General a las Ventas por el monto del reparo, efectuando el pago del impuesto y de la multa aplicable el 28 de agosto de 2008, reconociendo así el reparo determinado; en ese sentido, estableció que al haber la recurrente regularizado del reparo con la aludida declaración rectificatoria por el Impuesto General a las Ventas, sin rectificar la declaración anual del Impuesto a la Renta y del pago a cuenta de dicho impuesto de abril de 2004, en aplicación de los artículos 20°, 28° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, incluyó dicho reparo en la determinación de la renta del ejercicio 2004 (foja 7511) y en la base imponible del pago a cuenta de abril de 2004 (foja 7425).

Según lo indicado por la recurrente en el recurso de reclamación (foja 7294), el presente reparo es impugnado únicamente en el extremo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y no en cuanto a su incidencia en el pago a cuenta del citado impuesto de abril de 2004.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

De otro lado, los numerales 1.1 y 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT establecen que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, y que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Asimismo, el inciso a) del numeral 2.1 del citado artículo 10° señala que las notas de débito se emitirán para recuperar costos o gastos incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión de la factura o boleta de venta, como intereses por mora u otros, y que, excepcionalmente, el adquirente o usuario podrá emitir una nota de débito como documento sustentatorio de las penalidades impuestas por incumplimiento contractual del proveedor, según consta en el respectivo contrato.

De acuerdo al numeral 5 del artículo 11° del reglamento mencionado, la segunda copia de las notas de crédito y notas de débito se entregará conjuntamente con el original al adquirente o usuario, quien deberá mantenerla en un archivo clasificado por proveedor y ordenado cronológicamente.

El numeral 4 del artículo 12° del aludido reglamento contiene las normas aplicables a la declaración de baja y cancelación de documentos no emitidos y de documentos emitidos y no entregados<sup>10</sup> -vigentes en

<sup>10</sup> Conforme al texto aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 077-99/SUNAT, publicada el 13 de julio de 1999 y vigente hasta el 6 de enero de 2005, conforme a lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 315-2004/SUNAT.

 21



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

el periodo en controversia-, señalando en el numeral 4.1 que deberá declararse en el Formulario N° 825 "Declaración de Baja y Cancelación", entre otros, la baja de documentos por robo o extravío, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del referido numeral.

Asimismo, según el numeral 4.2 del indicado artículo, el robo o extravío de documentos no emitidos deberá declararse a la SUNAT dentro de los 15 días hábiles siguientes de producidos los hechos, adjuntando a dicha declaración una copia certificada de la denuncia policial respectiva, así como la relación de los documentos robados o extraviados, consignando el tipo de documento y su numeración.

En concordancia con la disposición antes referida, el numeral 7 del artículo 87° del Código Tributario, antes de su modificación por la Ley N° 29566, establecía que los administrados debían almacenar, archivar y conservar, entre otros, los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyeran hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estuvieran relacionadas con ellas, mientras el tributo no estuviera prescrito, señalando además que el deudor tributario debía comunicar a la Administración, en un plazo de 15 días hábiles, la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros, de, entre otros, los documentos y antecedentes mencionados anteriormente.

De las normas glosadas se establece que los ingresos resultantes de una operación en la que se ha emitido un comprobante de pago, pueden ser modificados, reducidos o aumentados, con la emisión de una nota de crédito o de una nota de débito.

En ese caso, las disposiciones exigían para la validez de los efectos de las notas de crédito y notas de débito emitidas y entregadas, que tanto el original como la segunda copia debían ser entregadas al adquirente o usuario, quien debería mantenerlas en un archivo clasificado por proveedor y ordenado cronológicamente.

De otro lado, en el caso de las notas de crédito y notas de débito emitidas y no entregadas, las disposiciones exigían que fueran declaradas ante la SUNAT -a través del formulario "Declaración de Baja y Cancelación"- cuando, entre otros supuestos, se hubiera producido el robo o extravío de tales documentos, mientras que en el caso del robo o extravío de documentos no emitidos debía declararse a la SUNAT tales hechos dentro de los 15 días de producidos, adjuntando los recaudos precisados en la norma.

En el caso de autos y según la información contenida en el Anexo 1.1 al Requerimiento N° 002-1100, la Nota de Crédito N° 002-1100 fue emitida el 26 de abril de 2004 a

La recurrente en sus recursos impugnativos ha señalado que si bien emitió, registró y declaró en abril de 2004 la nota de crédito objeto de análisis, no la entregó a su cliente porque fue emitida por error para anular la Factura N° 003-3567 y que ello dio lugar a la emisión de la Nota de Débito N° 002-26 a fin de revertir sus efectos tributarios; además, ha alegado que la falta de exhibición de la mencionada nota de crédito se debió a su extravío, para lo cual presentó en la instancia de reclamación copia de la Denuncia Policial N° 310703010200806184 (foja 7146).

La Factura N° 003-3567 (foja 295), fue emitida por la recurrente el 10 de febrero de 2004 a  
por "Diagnóstico sistuc. Act. Desarr. Propue. -SV"<sup>11</sup> por S/20 930,00 y S/3 976.70 por Impuesto General a las Ventas.

Además, se tiene que de acuerdo al Informe General del cruce de información efectuado a  
(fojas 390 y 391), la Administración verificó que por los servicios materia del cruce de información la citada empresa recibió 12 facturas emitidas en enero a marzo y mayo a diciembre

<sup>11</sup> De acuerdo a las Condiciones Particulares del Servicio - Anexo F: Servicios de Organización y Sistemas de Información, las referida descripción corresponde al servicio de: Diagnóstico de situación actual y desarrollo de propuesta de mejoras (foja 6042).

M  
22 ✓  
t



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

de 2004, según fecha de emisión, y una nota de crédito de 28 de diciembre de 2004, verificando además que las 12 facturas se encontraban registradas en los meses correspondientes a su fecha de emisión y que la nota de crédito se encontraba registrada en diciembre de 2004.

En consecuencia, se establece que la nota de crédito objeto de controversia supuso un documento emitido pero no entregado al usuario y, por ende, no podía tener efecto modificatorio de la factura respecto de la cual fue emitida -la que sí generó efectos tributarios tanto en el emisor como en el usuario- al no haber sido entregada, registrada y archivada por este último, conforme a las disposiciones antes glosadas.

En línea con dicha conclusión se ha pronunciado este Tribunal mediante la Resolución N° 04476-2-2010, en la que se ha establecido el criterio que a efecto de sustentar la emisión de una nota de crédito debe acreditarse su entrega al adquirente (cliente) para modificar la factura respectiva, toda vez que de acuerdo con las normas que regulan la emisión y archivo de aquéllas, deben ser entregadas al adquirente a fin de anular la venta previamente facturada, y que para tal efecto debe dejarse constancia del nombre y apellido de la persona que las recibió, el número de su documento de identidad, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Asimismo, mediante la Resolución N° 04001-3-2010, entre otras, se ha establecido que lo dispuesto en el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago constituye un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada.

Adicionalmente, en el presente caso, la Administración pudo constatar -por efecto del cruce de información realizado- que la nota de crédito observada, como sustento de la anulación de la factura por servicios, no modificó esta operación ni redujo el valor del servicio.

En ese orden de ideas, no teniendo efecto modificatorio de los ingresos devengados por el servicio que la recurrente brindó a su cliente, los que la recurrente reconoce que fueron debidamente prestados, correspondía que esta reconociera para la determinación de la renta gravable del ejercicio 2004 por efecto de la operación bajo análisis, únicamente los ingresos devengados por dicho servicio contenidos en la Factura N° 003-3567, esto es, S/20 930,00.

Sin embargo, habida cuenta que la recurrente registró la aludida nota de crédito y generó indebidamente un efecto en el Impuesto General a las Ventas de abril de 2004, conforme se desprende de la declaración jurada mensual presentada con Formulario 621 N° 2127426 (foja 7625), emitió la Nota de Débito N° 002-26 el 23 de julio de 2004 (foja 7151), con la que revirtió el efecto tributario generado con la emisión de la Nota de Crédito N° 002-1100, y presentó además una declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas de abril de 2004, mediante el Formulario 621 N° 161038675 (foja 7627), con la que incrementó la base imponible del impuesto en el importe de S/20 930,00 y determinó un impuesto a pagar de S/3 976,70 más los intereses moratorios correspondientes.

Asimismo, se aprecia de autos que en lo concerniente a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, la recurrente presentó la declaración anual del referido impuesto, mediante Formulario 654 N° 2001982 (fojas 7632 a 7636), en el que consignó en la casilla 103 "adiciones" para determinar la renta imponible el importe de S/18 524 303,00, el que fue rectificado mediante el Formulario 654 N° 226990 (fojas 7637 a 7641), incrementándolo a S/18 815 584,00, es decir, un incremento ascendente a S/291 281,00.

Ahora bien, la recurrente ha señalado a través de sus recursos de reclamación y apelación, que la mencionada diferencia corresponde a los reparos aceptados en fiscalización, los cuales están compuestos por: 1) Notas de crédito sin sustento del año 2004 por S/228 665,00, 2) Provisión de gastos en exceso (ESSALUD) por S/62 595,00 y 3) Rebaja de ingresos por notas de crédito emitidas en el año 2005 por S/21,33, lo que totaliza S/291 281,00.

23



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Asimismo, indicó que el importe que corresponde a las notas de crédito sin sustento del año 2004 está conformado de la siguiente manera:

Adiciones S/	
Nota de Crédito N° 002-1100	20 930,00
Notas de Crédito N° 002-1104, 002-1107 y 002-1118	28 525,87
Notas de Crédito N° 002-1139 y 002-1140	200 139,27
<b>Total adiciones</b>	<b>249 595,14</b>
Deducciones S/	
Nota de Débito N° 002-26	20 930,00
<b>Total adiciones menos deducciones</b>	<b>228 665,00</b>

De la verificación efectuada en autos a las copias de las Notas de Crédito N° 002-1104, 002-1107 y 002-1118 (fojas 5191, 5208 y 5211), así como al Anexo N° 1.1 al Requerimiento N° , se comprueba que los importes de las notas de crédito indicadas por la recurrente corresponden a los establecidos por la Administración<sup>12</sup>, concluyéndose en la validez de los mismos.

En ese sentido, se verifica que para la determinación de la renta del ejercicio 2004 la recurrente neutralizó los efectos de la Nota de Crédito N° 002-1100 con la Nota de Débito N° 002-26, con lo cual se mantuvo el reconocimiento de los ingresos únicamente por S/20 930,00, derivados de la Factura N° 003-3567, lo que resultaba procedente.

En consecuencia, dado que el reparo de la Administración a la Nota de Crédito N° 002-1100, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004; no se encuentra arreglado a ley, corresponde revocar la apelada en este extremo, careciendo de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos expuestos por la recurrente.

### Notas de crédito por exceso facturado

Con relación al reparo por notas de crédito emitidas por exceso facturado, se tiene que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 6465), la Administración solicitó a la recurrente la documentación que sustente y acredite los motivos de la emisión de las notas de crédito detalladas en el Anexo N° 1.1 adjunto, dentro de las que se incluyen las siguientes:

Nota de crédito		Destinatario	Factura vinculada	Importe S/		Concepto
Fecha	Número			Base imponible	IGV	
06.07.2004	002-1108		003-3568	9 760,51	1 854,50	Por exceso facturado
06.07.2004	002-1109		003-3630	13 761,67	2 614,72	Por exceso facturado
06.07.2004	002-1110		003-4593	7 684,99	1 460,15	Por exceso facturado
06.07.2004	002-1111		003-4594	9 894,15	1 879,89	Por exceso facturado
<b>Total</b>				<b>41 101,32</b>	<b>7 809,26</b>	

En respuesta a lo solicitado, la recurrente señaló, mediante carta de 26 de febrero de 2008, que adjuntaba los documentos que explicaban las razones por las cuales debió emitir en cada caso las citadas notas de crédito y que podían resumirse en: i) servicios no prestados, ii) facturación errada y iii) ajustes por precios de transferencia.

La Administración dejó constancia en el punto 4.4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 6450), que las referidas notas de crédito no consignaban el sello de recepción del cliente al cual fueron emitidas, sino el sello de la propia recurrente, y que si bien la Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812, de fecha 25 de mayo de 2004, indicaba los servicios de asesoría en definición y gestión presupuestal 2004 –concepto por el que fueron emitidas las facturas afectadas con las notas de crédito objeto de controversia– y por el importe total y periodo enero a junio de 2004, su

<sup>12</sup> Cabe precisar que en el caso de la Nota de Crédito N° 002-1118 existe una diferencia de S/362,95 derivada del tipo de cambio aplicado por la recurrente y el utilizado por la Administración.

24





# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

fecha de emisión es posterior a la de los periodos de los servicios a los que hace referencia y no consigna fecha, firma ni sello en los rubros "Autorizado por" y "Suministrados", sino únicamente el sello y firma del jefe del área económico financiera del cliente concluyendo que no es un documento fehaciente que sustente la operación.

En ese sentido, estableció que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente las notas de crédito emitidas por concepto de ajuste por exceso facturado, ni la devolución de la retribución efectuada, por lo que determinó una disminución indebida de ingresos en el mes de julio de 2004 por el importe de S/. 41 101,32 y S/. 7 809,26 por Impuesto General a las Ventas, por lo que reparó los aludidos importes con base en los artículos 20° y 28° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso c) del artículo 3°, inciso c) del artículo 4° e inciso b) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y los numerales 1.2 y 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo por escrito y con documentación sustentatoria al reparo efectuado, detallado en el punto 2 del Anexo N° 1 del referido requerimiento.

En respuesta, mediante escrito de 29 de agosto de 2008 la recurrente señaló que frente a lo afirmado por la Administración, cumplió con presentar documentación fehaciente que acreditaba los motivos de la emisión de las notas de crédito cuestionadas, pues al tratarse de una facturación en exceso, el sustento es el acuerdo de precios plasmado en la Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812, lo que pudo verificar la Administración; asimismo, agrega que la Administración reconoció que como consecuencia de los cruces de información respectivos, verificó la existencia y registro de tales notas de crédito en su cliente \_\_\_\_\_, además que verificó en sus registros tales documentos, razón por la cual considera que la operación se encuentra corroborada, por lo que debe levantarse el reparo a las aludidas notas de crédito.

Consta en el punto 2.2 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_<sup>13</sup> (fojas 2208 a 2210), que de la evaluación del descargo y documentación presentada por la recurrente, la Administración concluyó que el acuerdo de precios –al que alude la recurrente como sustento de la facturación en exceso– se dio con la emisión de las facturas y no con la Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812, indicando además que la recurrente no fundamentó objetivamente cuáles fueron los motivos y criterios que conllevaron a dicha modificación; asimismo, agrega que, tal como señaló en el Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, la ausencia del sello de recepción en las notas de crédito no es el motivo determinante del reparo sino que su fundamento radica en la no presentación de documentación fehaciente sobre los motivos indicados en las notas de crédito; además, reitera la falta de fehaciencia de la Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812, por haberse emitido con posterioridad a la de los periodos de los servicios a los que alude y al no contar con fecha, firma y sello de la recurrente; adicionalmente, indica que la hoja sin título presentada por la recurrente no cuenta con número de factura, nota de crédito, fecha, no se indican los criterios, los cálculos que motivaron la modificación del monto inicialmente facturado, ni que estos correspondan a los precios acordados por los servicios prestados a su cliente \_\_\_\_\_; en tal orden de ideas, la Administración mantuvo el reparo por indebida disminución de ingresos por el mes de julio de 2004, al establecer que la recurrente no presentó documentación objetiva que sustentara de forma fehaciente el ajuste por el exceso facturado ni la devolución de la retribución a su cliente.

Obran en autos (fojas 6007 a 6084) el Contrato de Prestación de Servicios, así como los documentos anexos a este contrato (Condiciones Particulares de Servicio – CPS-A a CPS-G, Precios: PI-A, PI-B), suscrito entre la recurrente y \_\_\_\_\_, en calidad de cliente, en virtud del cual el cliente encomienda a la recurrente y esta acepta la prestación de diversos servicios señalados en la

<sup>13</sup> Cabe señalar que si bien el referido documento indica como número "01220800001331", el número correcto es "0122080001331", por lo que debe entenderse que se trata de un error material.

25



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

cláusula primera, dentro de los cuales se encuentra, en el ítem G, la prestación de otros servicios que comprende el control de gestión, indicándose en la mencionada cláusula que en el documento adjunto identificado como "CPS-G" (Anexo G) se describe en detalle la totalidad de los servicios incluidos en dicha área y sus características y alcances.

En el citado Anexo G: Otros servicios (foja 6034) se detalla que el servicio control de gestión comprende, a su vez, los sub servicios de control presupuestal, evaluación económica (ingresos, gastos e inversiones), evaluación financiera (flujo de caja), análisis de riesgos y elaboración de informes para los corporativos y los accionistas.

Por su parte, en el punto 4.4 de la cláusula cuarta del contrato en comentario se establece que: "En caso de que CLIENTE solicite a TGSC la prestación de servicios o la realización de trabajos especiales o consultas particulares no incluidas en ninguna de las Áreas de este contrato, y siempre que las partes no alcancen un acuerdo específico según lo previsto en el apartado 1.2.2 anterior, el precio a satisfacer por CLIENTE será el que en cada caso acuerden las partes con anterioridad al inicio de la prestación. En la determinación del precio se tomará como referencia básica el precio habitual en el mercado de referencia para la prestación del servicio de que se trate. En caso de discrepancia sobre el precio habitual, se estará a lo que determine la firma de auditoría que las partes elijan conjuntamente".

A su vez, en el punto 4.5 de la aludida cláusula cuarta se establece que los servicios comenzarán a prestarse en la fecha de entrada en vigor del contrato y serán facturados por la recurrente con carácter mensual y por meses vencidos.

De acuerdo a la cláusula sexta, el contrato tendrá una vigencia de 5 años, susceptible de ampliarse por periodos sucesivos trianuales, entrando en vigor, y con él, la efectiva prestación de los servicios, el 1 de abril de 2001.

De las cláusulas contractuales citadas se concluye que: a) La prestación de los servicios de la recurrente a favor de se inició el 1 de abril de 2001, b) Los servicios serían liquidados y facturados con posterioridad a la prestación del servicio, c) El precio por la prestación de servicios o de trabajos especiales o consultas particulares no incluidas expresamente en el contrato, es decir, en los anexos que contienen las condiciones particulares de servicio, sería el que en cada caso acordaran las partes con anterioridad al inicio de la prestación, y d) Para el establecimiento del precio se tendría en cuenta el precio habitual en el mercado de referencia o, en caso de discrepancia, el que determine la firma de auditoría que las partes elijan conjuntamente.

Obra en autos copia de las Facturas N° 003-3568, 003-3630, 003-4593 y 003-4594, emitidas con fecha 10 de febrero, 5 de marzo y 5 de mayo de 2004, respectivamente, por la recurrente a favor de , por concepto de "Asesoría en definición y gestión presupuestal", correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2004, conforme a lo indicado en los precitados comprobantes de pago, por los importes que se indican a continuación (fojas 5198, 5200, 5202 y 5204):

Factura	Importe S/	
	Base imponible	IGV
003-3568	20 467,51	3 888,83
003-3630	24 468,67	4 649,05
003-4593	18 391,99	3 494,48
003-4594	20 601,15	3 914,22
<b>Total</b>	<b>83 929,32</b>	<b>15 946,58</b>

Mediante las Notas de Crédito N° 002-1108, 002-1109, 002-1110 y 002-1111 (fojas 5199, 5201, 5203, 5205) se redujo el importe de las facturas antes mencionadas en las sumas de S/9 760,51, S/13 761,67, S/7 684,99 y S/9 894,15, respectivamente, y consignan como concepto "por exceso facturado".





# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Obra en autos el documento Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812 (fojas 5196 y 5197) de 25 de mayo de 2004, de cuya revisión se aprecia que contiene, entre otros datos: Descripción: Asesoría en Definición y Gestión Presupuestal 2004, Fecha de entrega: 30/06/2004, Cantidad: 6 meses, Precio/Unidad: S/10 707,00, Total: S/64 242,00, Periodo: enero - junio del 2004.

El mencionado documento fue presentado por la recurrente y cuenta con el sello y firma de recepción de la empresa , en su calidad de solicitante y usuaria de los servicios del aludido servicio de Asesoría en Definición y Gestión Presupuestal 2004, concepto que coincide con la descripción de los servicios por los cuales se emitieron las Facturas N° 003-3568, 003-3630, 003-4593 y 003-4594, correspondiente a los servicios prestados únicamente de enero a abril de 2004.

Si bien según el contrato suscrito por la recurrente y , los servicios se facturaban con posterioridad a su prestación, la sola emisión de las facturas antes citadas no reflejaba el acuerdo de precios previo al que hubieran arribado las partes, toda vez que la emisión de los comprobantes de pago únicamente corresponde a la recurrente, sin la intervención de la empresa cliente, y si bien tales documentos contienen el sello de recepción de esta última empresa, esta circunstancia no permite concluir que hubo el acuerdo del precio por la prestación de los servicios al que arribaron las partes.

Por el contrario, de la documentación obrante en autos se verifica que es con la referida Orden de Compra Nacional con Pedido N° 4720536812 que se aprecia una manifestación del cliente sobre el precio dispuesto a pagar por el servicio de Asesoría en Definición y Gestión Presupuestal 2004, materia de prestación por la recurrente de enero a junio de 2004, siendo que, por su parte, la aceptación de dicho precio por esta última queda evidenciada con la emisión de las Notas de Crédito N° 002-1108, 002-1109, 002-1110 y 002-1111, con las que redujo el importe de las Facturas N° 003-3568, 003-3630, 003-4593 y 003-4594 (facturas emitidas por los servicios prestados solamente de enero a abril de 2004), habiendo sido registradas tales notas de crédito en la contabilidad de ambas partes, tal como dejó constancia la Administración en el punto 2.2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 2221).

De lo expuesto se tiene que la emisión de las Notas de Crédito N° 002-1108, 002-1109, 002-1110 y 002-1111 tuvo por finalidad ajustar el importe por el que se emitieron las Facturas N° 003-3568, 003-3630, 003-4593 y 003-4594, a fin de reflejar el precio acordado por la recurrente y su cliente por el servicio de Asesoría en Definición y Gestión Presupuestal 2004 prestado de enero a abril de 2004, por lo que se concluye que está sustentada la emisión de las aludidas notas de crédito.

En consecuencia, el reparo de la Administración por indebida disminución de ingresos en julio de 2004 con las Notas de Crédito N° 002-1108, 002-1109, 002-1110 y 002-1111, emitidas por exceso facturado, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

### Notas de crédito por anulación de factura

Con relación al reparo por notas de crédito por anulación de factura, se tiene que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 6465), la Administración solicitó a la recurrente la documentación que sustente y acredite los motivos de la emisión de las notas de crédito detalladas en el Anexo N° 1.1 adjunto, dentro de la que se incluyen las siguientes:

Nota de crédito		Destinatario	Factura vinculada	Importe S/		Concepto
Fecha	Número			Base imponible	IGV	
15.11.2004	002-1123		003-4526	10 800,00	2 052,00	Por anulación de factura
15.11.2004	002-1124		003-1391	5 936,91	1 068,64	Por anulación de factura
15.11.2004	002-1125		003-3071	2 405,18	456,98	Por anulación de factura
<b>Total</b>				<b>19 142,09</b>	<b>3 577,62</b>	

27



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

En respuesta, mediante carta de 26 de febrero de 2008, la recurrente señaló que adjuntaba los documentos que explicaban las razones por las cuales debió emitir en cada caso las citadas notas de crédito y que podían resumirse en: i) servicios no prestados, ii) facturación errada y iii) ajustes por precios de transferencia.

La Administración dejó constancia en el punto 4.6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 6448), que las referidas notas de crédito no consignaban el sello de recepción del cliente al cual fueron emitidas y que las cartas internas denominadas "Hojas de Gestión" -en las que se indica como asunto la anulación de las Facturas N° 003-4526, 003-1391 y 003-3071 debido a que los servicios no fueron prestados porque el cliente no cumplió con entregar las especificaciones y necesidades de espacios requeridos, en un caso, y porque no entregó la información sujeta a archivo- no constituían documentos que sustentaran fehacientemente los motivos indicados, al no figurar en ellas ningún sello de recepción de parte del cliente; adicionalmente, dejó indicado que la recurrente no presentó documentación que sustente que los servicios no se prestaron.

En ese sentido, la Administración estableció que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente las notas de crédito emitidas por ajuste por anulación de facturas por la no prestación de los servicios, ni la devolución de la retribución efectuada a las empresas

y , por lo que determinó una disminución indebida de ingresos en noviembre de 2004 por S/14 911,68 y S/2 816,15 por Impuesto General a las Ventas, por lo que reparó estos importes con base en los artículos 20° y 28° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 3°, inciso c) del artículo 4° e inciso b) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y los numerales 1.2 y 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para formular por escrito y con documentación sustentatoria su respuesta al reparo formulado, detallado en el punto 2 del Anexo N° 1 al referido requerimiento.

En respuesta, mediante escrito de 29 de agosto de 2008 la recurrente señaló que la Administración no había verificado que contaba con todos los ejemplares de las 3 notas de crédito mencionadas, así como de las facturas que anulan, agregando que tales documentos nunca se remitieron a los clientes y que ello prueba que el servicio no se prestó y, en consecuencia, la retribución no se pagó, por lo que exigir pruebas de su devolución carece de sustento; adicionalmente, indicó que las hojas de gestión presentadas explican los motivos por los cuales emitió las notas de crédito y constituyen documentos internos, no estando obligada a proporcionarlos a su cliente, por lo que la falta del refrendo no puede constituir elemento condicionante de la validez de las referidas notas de crédito.

Consta en el punto 2.4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2206 y 2207), que de la evaluación del descargo y documentación presentada por la recurrente, la Administración concluyó que la ausencia del sello de recepción en las notas de crédito no es el motivo determinante del reparo, sino que su fundamento radica en la no presentación de documentación fehaciente que acredite los motivos indicados en las notas de crédito; asimismo, indicó que el hecho que la recurrente tuviera en su poder las copias completas tanto de las notas de crédito como de las facturas a las cuales anulan, no constituye prueba de que los servicios no fueron prestados, lo que debe acreditarse para la anulación de una operación, conforme a lo señalado por la Resolución N° 09668-3-2001; agregó que concurda con la recurrente en que las hojas de gestión constituyen un documento interno que no valida ni constituye prueba fehaciente de los motivos de la emisión de las notas de crédito; en tal orden de ideas, la Administración estableció que la recurrente no sustentó en forma objetiva y con documentación fehaciente las notas de crédito emitidas por concepto de anulación de facturas por la no prestación de los servicios, ni la devolución de la retribución efectuada a sus clientes, por lo que mantuvo el reparo por indebida disminución de ingresos en el mes de noviembre de 2004, por S/14 911,68 y S/2 816,15, con incidencia en el Impuesto a la Renta anual, su pago a cuenta e Impuesto General a las Ventas de



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

noviembre de 2004.

En autos se tiene copia de los ejemplares completos (adquirente o usuario, emisor y SUNAT) de las Facturas N° 003-4526, 003-1391 y 003-3071 -emitidas por la recurrente a

y , por concepto de: acondicionamiento de gerencia comercial piso 2 (la primera) y archivo documentario -SV (las dos restantes)-, así como de las Notas de Crédito N° 002-1123, 002-1124 y 002-1125 -emitidas también por la recurrente a las aludidas empresas por el íntegro del importe consignado en las facturas antedichas a efecto de anular las mismas-, presentados por la recurrente a la Administración en el curso de la fiscalización (fojas 2146 a 2163).

Según se aprecia de los actuados del cruce de información efectuado por la Administración a la empresa (fojas 911 a 1438), la recurrente proporcionó copias de los comprobantes de pago y notas de crédito recibidos por la recurrente, así como los asientos contables que muestran la contabilización y los estados de cuenta, cancelación y/o compensaciones; copia de los folios del Registro de Compras en los que figuran los referidos comprobantes de pago y notas de crédito; y el análisis detallado de las cuentas por pagar a la recurrente al 31 de diciembre de 2004; de estos documentos se constata que no se encuentran las Facturas N° 003-1391 y 003-3071, de lo que se tiene que la empresa no recibió, registró, pagó ni aplicó tales facturas. Asimismo, en el Informe General del aludido cruce de información (fojas 1430 a 1432), la Administración dejó constancia que la mencionada empresa no recibió, registró, pagó ni aplicó, entre otras, las Notas de Crédito N° 002-1124 y 002-1125.

Por su parte, del Informe General de fiscalización de la recurrente (fojas 6681 a 6690), se aprecia que la Administración dejó constancia que de la documentación remitida por el auditor de la misma supervisión<sup>14</sup> respecto de la empresa , verificó que de las notas de crédito emitidas por la recurrente por otros servicios, la referida empresa no recibió, registró, pagó ni aplicó la Nota de Crédito N° 002-1123 ni la Factura N° 003-4526 a la cual se aplicó dicha nota de crédito.

Este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 14687-3-2011 y 06029-3-2014, entre otras, que las notas de crédito son un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada, y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrarlas, en tanto que cuando las operaciones no se realizaron o que por error se emitieron comprobantes de pago que no fueron recibidos o fueron devueltos por los supuestos adquirentes, estos deben ser anulados y conservarse los comprobantes con sus respectivas copias.

Teniendo en cuenta lo señalado en considerandos precedentes, se establece que las notas de crédito objeto de reparo, así como las facturas vinculadas a ellas, supusieron documentos emitidos pero no entregados al usuario y, por ende, no tuvieron efecto tributario alguno; en ese sentido, las facturas emitidas y no entregadas no constituían evidencia suficiente de la prestación de los servicios.

Cabe señalar que en las Resoluciones N° 04968-1-2010 y 01276-5-2010, entre otras, este Tribunal ha señalado que según lo dispuesto por el artículo 196° del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que siendo la Administración quien concluyó que existió una indebida disminución de ingresos, primero debía demostrar que tales ingresos se devengaron a favor de la recurrente como consecuencia de haber prestado los servicios por acondicionamiento de gerencia comercial y archivo documentario que dieron lugar a los ingresos y que surgió, además, la obligación tributaria para el Impuesto General a las Ventas - pese a que verificó con el cruce de información efectuado, que los comprobantes de pago fueron emitidos pero no entregados y que la empresas clientes no los registraron ni pagaron por dicho servicio-, aspecto

<sup>14</sup> A cargo de la fiscalización iniciada a la empresa (cuyas copias fedateadas obran de fojas 1601 a 1604).

, mediante Requerimiento N°

M  
29



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

que no ha sido acreditado por dicha entidad.

En tal orden de ideas, el reparo de la Administración por indebida disminución de ingresos en noviembre de 2004 por notas de crédito emitidas por anulación de facturas, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

### Notas de crédito por ajuste de precios por precios de transferencia

Con relación al reparo por ajuste de precios por precios de transferencia, se tiene que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 6465), la Administración solicitó a la recurrente la documentación que sustente y acredite los motivos de la emisión de las notas de crédito detalladas en el Anexo N° 1.1 adjunto (foja 6464), dentro de las que se incluyen las siguientes:

Nota de crédito		Destinatario	Factura vinculada	Importe s/		Concepto
Fecha	Número			Base imponible	IGV	
28.12.2004	002-1130		003-4506, 003-4512, 003-4518, 003-4623, 003-4624, 003-4705, 003-4782, 003-4830, 003-4876, 003-4908, 003-4999 y 003-5126	10 972 500,00	2 084 775,00	Ajuste de precios por precios de transferencia
28.12.2004	002-1131		003-4507, 003-4513, 003-4519, 003-4625, 003-4626, 003-4690, 003-4791, 003-4803, 003-4858, 003-4899, 003-4997 y 003-5137	585 500,00	111 245,00	
28.12.2004	002-1134		003-4691, 003-4692, 003-4693, 003-4695, 003-4696, 003-4697, 003-4805, 003-4806, 003-4897, 003-4910, 003-4998 y 003-5186	325 600,01	61 864,00	
28.12.2004	002-1135		003-3486, 003-3515, 003-3612 y 003-5185	1 654 500,01	314 355,00	
28.12.2004	002-1136		003-4719, 003-4720, 003-4721, 003-4722, 003-4723, 003-4724, 003-4793, 003-4794, 003-4839, 003-4840, 003-4878, 003-4888, 003-4916, 003-5015, 003-5025 y 003-5136	553 550,00	105 174,50	
28.12.2004	002-1137		003-3494, 003-3523, 003-3620, 003-4595, 003-4596, 003-4632, 003-4737, 003-4787, 003-4838, 003-4895, 003-4993 y 003-5071	222 400,00	42 256,00	
28.12.2004	002-1138		003-3491, 003-3520, 003-3617, 003-4598, 003-4699, 003-4700, 003-4734, 003-4788, 003-4833, 003-4892, 003-4987 y 003-5068	21 400,00	4 066,00	
<b>Total</b>				<b>14 335 450,02</b>	<b>2 723 735,50</b>	

En respuesta a lo solicitado, la recurrente señaló, mediante carta de 26 de febrero de 2008, que adjuntaba los documentos que explicaban las razones por las cuales debió emitir en cada caso las citadas notas de crédito y que, entre otros, obedecían a ajustes por precios de transferencia.

En ese sentido, agregó que formaba parte de un grupo económico y, como tal, estaba obligada en sus transacciones con empresas vinculadas a dar cumplimiento a las normas sobre precios de transferencia, conforme a lo dispuesto por el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que precisó que validó sus resultados preliminares a diciembre de 2004, aplicando el método del margen transaccional sobre costos totales y verificó que sus resultados del ejercicio generaban un margen operativo sobre costos totales de 19,4%, el cual era superior al rango de mercado, de acuerdo al estudio preliminar de precios de transferencia, por lo que a fin de evitar distorsiones en sus operaciones y en las de las empresas a las que prestó servicios, realizó un ajuste de precios emitiendo las notas de crédito observadas, ajustándose a los márgenes de mercado que para su caso fue de 6,47%.

La Administración dejó constancia en el punto 4.8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6436 a 6447), que de la lectura de los contratos de prestación de servicios suscritos por la recurrente con sus vinculadas y de sus adendas, determinó que toda modificación de los servicios y de sus precios, debía constar en una adenda debidamente firmada por las partes y que estas

Handwritten signatures and the number 30.



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

debían fijar de común acuerdo una fórmula de regularización de la facturación al término de cada periodo anual de prestación de servicios, situaciones que no se daban en la modificación de los precios del ejercicio 2004, en el que solo se emitieron 7 notas de crédito a 6 de los 19 clientes vinculados; asimismo, observó que las notas de crédito emitidas no cuentan con el sello de recepción de las empresas a las cuales fueron emitidas y que la nota de crédito emitida a [redacted] es de fecha anterior (28 de diciembre de 2004) a la fecha de suscripción de la adenda correspondiente (31 de diciembre de 2004), por lo que no sería posible ajustar precios que aún no han sido modificados.

Además, señaló que el Estudio de Precios de Transferencia presentado por la recurrente fue elaborado con fecha muy posterior (29 de mayo de 2006) a la emisión de las notas de crédito (28 de diciembre de 2004) y con base en información de los Estados Financieros de la recurrente al 31 de diciembre de 2004, y que en dicho documento se encuentran seleccionadas como compañías comparables 10 empresas del exterior y ninguna empresa domiciliada en el país, y que no fue aplicado a todas las empresas vinculadas a las cuales les prestó el mismo servicio.

De otro lado, señaló que no procedía la aplicación de las normas sobre precios de transferencia para ajustar los precios de los servicios prestados en el ejercicio 2004 por la recurrente a sus 6 empresas vinculadas, debido a que no se trata de un ajuste que determine un mayor pago del Impuesto a la Renta en el país, sino, por el contrario, un ajuste que determina un menor impuesto, por lo que no se cumple con lo establecido por el inciso a) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, añadió que de acuerdo a lo establecido por los numerales 1 al 3 del inciso a) del mencionado artículo 32°-A, tampoco resultan de aplicación las normas sobre precios de transferencia a las empresas [redacted], por no

cumplir con los supuestos que tales disposiciones contienen<sup>15</sup>.

En consecuencia, la Administración determinó que la recurrente disminuyó indebidamente sus ingresos de diciembre de 2004 por S/14 335 450,02 y S/2 723 735,50 por Impuesto General a las Ventas, por lo que reparó dichos importes con base en los artículos 20° y 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° [redacted], emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo por escrito y con documentación sustentatoria al reparo efectuado, detallado en el punto 2 del Anexo N° 1 del mencionado requerimiento.

Mediante escrito de 29 de agosto de 2008 la recurrente señaló que la emisión de las notas de crédito no fue una decisión unilateral, sino que obedeció a un acuerdo comercial, el que se corrobora por el hecho que dichos documentos fueron aplicados por sus clientes al pago de las facturas que les emitió, de manera que solo le abonaron el saldo resultante de dicha compensación.

Asimismo, precisó que consideró importante evaluar si la reducción de los precios acordada con sus clientes podría transgredir las normas de valor de mercado dispuestas en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que decidió voluntariamente encargar la elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia por el ejercicio 2004, pese a que no estuvo obligada para dicho ejercicio; asimismo, anotó que el referido estudio evidenció que al encontrarse en un nivel de rentabilidad acorde al de mercado, el total de sus operaciones también se encontraba a valores de mercado; agregó que si la Administración desconoce la reducción de precios, está en la obligación de demostrar que el valor de sus operaciones transgredió las normas de valor de mercado; además, destacó que la Administración formuló observaciones de tipo formal al Estudio de Precios de Transferencia que no invalidan su contenido,

<sup>15</sup> Así, precisa que: a) Se trata de operaciones entre empresas nacionales y no internacionales, b) Sus operaciones están gravadas con el Impuesto a la Renta, es decir, no están inafectas ni gozan de exoneraciones, no pertenecen a regímenes diferentes del Impuesto a la Renta, ni tienen suscritos convenios de estabilidad tributaria, y c) Han obtenido utilidades y/o renta neta y no pérdidas como resultado de sus operaciones en los últimos 6 ejercicios gravables.

[Handwritten signatures and the number 31]



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

habiendo sido su objetivo comprobar que los precios objeto de reducción se encontraban a valor de mercado.

Consta en el punto 2.7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2201 a 2204), que de la evaluación del descargo y documentación presentada por la recurrente, la Administración concluyó que los cruces de información efectuados respecto de las notas de crédito no acreditaban los motivos de su emisión, tampoco la existencia de un acuerdo comercial, toda vez que la modificación de los precios de los servicios debía efectuarse mediante la suscripción de una adenda, lo que no ocurrió, siendo en ese contexto en el que la recurrente tomó la decisión de emitir las notas de crédito; asimismo, añadió que el Estudio de Precios de Transferencia presentado se encuentra elaborado sobre la base de márgenes de rentabilidad relacionado a determinar la rentabilidad de la recurrente y no el precio de transferencia con sus vinculadas, pues no muestra un análisis de los precios con cada una de las 6 empresas a las cuales les emitió las notas de crédito; además, dejó constancia que no desconoció las facturas emitidas o que las transacciones que contienen no hubiesen sido realizadas a valor de mercado y reiteró que el Estudio de Precios de Transferencia se realizó con posterioridad a la emisión de las notas de crédito, concluyendo que dicha documentación no acredita fehacientemente la disminución de sus ingresos.

En tal orden de ideas, la Administración mantuvo el reparo por disminución indebida de ingresos diciembre de 2004 con notas de crédito emitidas por concepto de ajuste de precios por precios de transferencia, por S/14 335 450,02 y S/2 723 735,50, con incidencia en el Impuesto a la Renta anual, su pago a cuenta e Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2004, al amparo de lo dispuesto en los artículos 20°, 28° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y el artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

En primer término, corresponde delimitar el alcance del reparo formulado por la Administración.

Conforme se verifica de las Resoluciones de Determinaciones N° y (fojas 7511, 7464 y 7425), la Administración efectuó el reparo bajo análisis por disminución indebida de ingresos con notas de crédito, al amparo de los artículos 20°, 28° y 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y no así por servicios subvaluados o sobrevaluados, verificándose además (fojas 6576, 6577 y 6659) que la fiscalización iniciada a la recurrente no fue por aplicación de las normas de precios de transferencia, no habiéndole notificado, asimismo, en el curso de la fiscalización, carta u otro documento en el que le comunicara que también se fiscalizaría el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia.

Más aún, la Administración dejó constancia en el Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° que no ha desconocido que las facturas que emitió la recurrente por las transacciones efectuadas con sus empresas vinculadas se hubiesen realizado a valor de mercado, por el contrario, ha validado dichos documentos por encontrarse de acuerdo con los contratos celebrados con dichas empresas por los precios de los servicios pactados, agregando que lo que cuestiona es que la recurrente con fecha posterior efectuó un ajuste de dichos precios con la emisión de las notas de crédito observadas, las que no habrían sido debidamente sustentadas.

En consecuencia, la controversia se centra en determinar si el reparo por disminución de ingresos efectuada con las Notas de Crédito N° 002-1130, 002-1131 y 002-1134 a 002-1138 está arreglado a ley, para lo cual corresponde evaluar si la emisión de dichos documentos se encuentra debidamente sustentada en autos.

De la revisión las facturas emitidas por la recurrente a

y se aprecia que consignan la siguiente información (fojas 5166 a 5177, 5153 a 5164, 5140 a 5151, 5135 a 5138, 5118 a 5133, 5105 a 5116 y 5092 a 5103):

 32 





# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Factura			Destinatario	Concepto	Importe	
Fecha	Número	Periodo facturado			Base imponible mensual	IGV mensual
05.04.2004 05.04.2004 05.04.2004 04.06.2004 04.06.2004 22.06.2004 06.09.2004 23.09.2004 22.10.2004 22.11.2004 17.12.2004	003-4506 003-4512 003-4518 003-4623 003-4624 003-4705 003-4830 003-4876 003-4908 003-4999 003-5126	Enero 2004 Febrero 2004 Marzo 2004 Abril 2004 Mayo 2004 Junio 2004 Agosto 2004 Setiembre 2004 Octubre 2004 Noviembre 2004 Diciembre 2004		Servicios económicos, servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios de logística, servicios generales servicios de sistemas de información	6 569 250,00	1 248 157,49
05.04.2004 05.04.2004 05.04.2004 04.06.2004 04.06.2004 07.04.2004 18.08.2004 23.08.2004 21.09.2004 18.10.2004 17.11.2004 17.12.2004	003-4507 003-4513 003-4519 003-4625 003-4626 003-4690 003-4791 003-4803 003-4858 003-4899 003-4997 003-5137	Enero 2004 Febrero 2004 Marzo 2004 Abril 2004 Mayo 2004 Junio 2004 Julio 2004 Agosto 2004 Setiembre 2004 Octubre 2004 Noviembre 2004 Diciembre 2004		Servicios económicos, servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios de logística, servicios generales servicios de sistemas de información	393 698,46	74 802,71
07.06.2004 07.06.2004 07.06.2004 07.06.2004 07.06.2004 23.08.2004 23.08.2004 18.10.2004 22.10.2004 22.11.2004 20.12.2004	003-4691 003-4692 003-4693 003-4695 003-4696 003-4697 003-4805 003-4806 003-4897 003-4910 003-4998 003-5186	Enero 2004 Febrero 2004 Marzo 2004 Abril 2004 Mayo 2004 Junio 2004 Julio 2004 Agosto 2004 Setiembre 2004 Octubre 2004 Noviembre 2004 Diciembre 2004		Servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios generales servicios de sistemas de información	187 406,93	35 607,30
05.01.2004 06.02.2004 05.03.2004 20.12.2004	003-3486 003-3515 003-3612 003-5185	Enero 2004 Febrero 2004 Marzo 2004 Abril a diciembre 2004		Servicios económicos, servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios de logística, servicios generales servicios de sistemas de información	1 312 040,00 12 745 811,16 <sup>16</sup>	249 287,60 2 421 704,13
22.06.2004 22.06.2004 22.06.2004 22.06.2004 22.06.2004 18.08.2004 06.09.2004 18.08.2004 06.09.2004 24.09.2004 18.10.2004 22.10.2004 24.11.2004 02.12.2004 17.12.2004	003-4719 003-4720 003-4721 003-4722 003-4723 003-4724 003-4793 003-4839 003-4794 003-4840 003-4878 003-4888 003-4916 003-5015 003-5025 003-5136	Enero 2004 Febrero 2004 Marzo 2004 Abril 2004 Mayo 2004 Junio 2004 Julio 2004 Agosto 2004 Agosto 2004 Setiembre 2004 Setiembre 2004 Octubre 2004 Noviembre 2004 Noviembre 2004 Diciembre 2004		Servicios económicos, servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios de logística, servicios generales servicios de sistemas de información	479 693,60	91 141,77

<sup>16</sup> El precio mensual total por los servicios facturados asciende a S/1 416 201,24.

M J 33 W



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

05.01.2004	003-3494	Enero 2004	Central de recursos, servicios económicos, servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios de logística, servicios generales servicios de información	117 986,45	22 417,43
06.02.2004	003-3523	Febrero 2004			
05.03.2004	003-3620	Marzo 2004			
05.05.2004	003-4595	Abril 2004		115 638,27	21 971,27
05.05.2004	003-4596	Mayo 2004			
04.06.2004	003-4632	Junio 2004			
09.07.2004	003-4737	Julio 2004			
05.08.2004	003-4787	Agosto 2004			
06.09.2004	003-4838	Setiembre 2004			
18.10.2004	003-4895	Octubre 2004			
17.11.2004	003-4993	Noviembre 2004			
06.12.2004	003-5071	Diciembre 2004			
05.01.2004	003-3491	Enero 2001	Servicios económicos <sup>17</sup> , servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad servicios de información	14 583,00	2 770,77
06.02.2004	003-3520	Febrero 2001			
05.03.2004	003-3617	Marzo 2004			
05.05.2004	003-4598	Ene - Feb 2004		545,58	103,66
07.06.2004	003-4699	Mayo 2004		14 292,83	2 715,64
07.06.2004	003-4700	Junio 2004			
09.07.2004	003-4734	Julio 2004			
05.08.2004	003-4788	Agosto 2004			
06.09.2004	003-4833	Setiembre 2004			
18.10.2004	003-4892	Octubre 2004			
16.11.2004	003-4987	Noviembre 2004			
06.12.2004	003-5068	Diciembre 2004			

Se tiene en autos (fojas 5223 a 5295, 6149 a 6199, 6007 a 6084, 5757 a 5822, 5296 a 5366 y 6264 a 6350) copia de los Contratos de Prestación de Servicios, así como los documentos anexos a tales contratos (Condiciones Particulares de Servicio - CPS-A a CPS-G. Precios: PI-A, PI-B), suscritos entre la recurrente y

y en calidad de clientes, en virtud de los cuales estas empresas encomendaron a la recurrente y esta última aceptó la prestación de diversos servicios señalados en la cláusula primera, como son: servicios económicos, servicios de recursos humanos, servicios inmobiliarios y de seguridad, servicios generales, servicios de logística, servicios de organización y sistemas de información, indicándose en la mencionada cláusula que en los documentos adjuntos, identificados como "CPS", se describe en detalle la totalidad de los servicios incluidos en dichas áreas, así como sus características y alcances.

Según el segundo párrafo del punto 4.1 de la cláusula cuarta de los contratos en comentario, el precio a percibir por la recurrente por parte de los clientes durante el periodo de servicio como contraprestación por la realización de los servicios descritos en la cláusula primera, sería el que en cada caso derivara de la aplicación de los criterios especificados en el CPS anexo correspondiente al área de que se tratara, agregándose que al precio que resulte se debería añadir el Impuesto General a las Ventas o el impuesto que lo sustituya a la tasa que resulte de aplicación.

En el punto 4.3 de la mencionada cláusula, referida a la modificación del precio, se constata el acuerdo según el cual en caso que cualquiera de las partes pretendiese la modificación del precio de un servicio, la parte de que se trate lo comunicaría a la otra con justificación razonada del aumento o disminución pretendido y del carácter relevante o significativo de las motivaciones de la propuesta, verificándose, asimismo, que si comunicada la pretensión de modificación del precio del servicio de que se trate, las partes llegasen a un acuerdo, se suscribiría una adenda modificatoria del CPS anexo de que se trate, siendo efectiva tal modificación para el siguiente periodo contractual de prestación de servicios o fecha anterior que las partes acuerden.

Asimismo, conforme al punto 4.5 de la cláusula cuarta, los servicios comenzarían a prestarse en la fecha de entrada en vigor del contrato y serían facturados por la recurrente con carácter mensual y por meses vencidos.

<sup>17</sup> Prestados únicamente por enero y febrero de 2004, de acuerdo a lo indicado en la Factura N° 003-4598 (foja 5100).

34



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

De acuerdo a la cláusula sexta, los contratos tendrían una vigencia de 5 años, susceptible de ampliarse por periodos sucesivos trianuales, entrando en vigor -y con él, la efectiva prestación de los servicios-, el 1 de abril de 2001<sup>18</sup>.

De otro lado, en las adendas de los contratos bajo análisis constan los precios por los servicios antes detallados, acordados por la recurrente y cada una de las empresas clientes, según el siguiente detalle:

Cliente	Adenda	Periodo 2004	Precios por servicios (s/)	
	Quinta - Anexos PI-A3, PI-B3	enero - diciembre	Servicios Económicos	1 462 839,59
			Servicio de Recursos Humanos	654 031,68
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	882 646,91
			Servicios Logísticos	1 148 832,85
			Servicios Generales	335 454,58
			Servicios de sistemas de información	2 085 445,39
		<b>Total</b>	<b>6 569 250,00</b>	
	Quinta - Anexos PI-A3, PI-B3	enero - diciembre	Servicios Económicos	79 699,05
			Servicio de Recursos Humanos	39 585,52
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	34 337,15
			Servicios Logísticos	29 442,22
			Servicios Generales	4 838,40
			Servicios de sistemas de información	205 796,12
		<b>Total</b>	<b>393 698,46</b>	
	Cuarta - Anexos PI-A, PI-B	enero - marzo	Servicios Económicos	237 118,00
			Servicio de Recursos Humanos	97 078,00
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	193 077,00
			Servicios Logísticos	297 600,00
			Servicios Generales	15 899,00
			Servicios de sistemas de información	471 268,00
		<b>Total</b>	<b>1 312 040,00</b>	
	Décima - Anexos PI-A3, PI-B3	abril - diciembre	Servicios Económicos	232 398,88
			Servicio de Recursos Humanos	74 972,60
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	189 234,38
			Servicios Logísticos	442 123,98
			Servicios Generales	15 582,58
			Servicios de sistemas de información	461 888,82
<b>Total</b>	<b>1 416 201,24</b>			
	Quinta - Anexos PI-A3, PI-B3	enero - diciembre	Servicios Económicos	80 451,97
			Servicio de Recursos Humanos	63 184,87
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	34 600,54
			Servicios Logísticos	70 763,33
			Servicios Generales	7 605,49
			Servicios de sistemas de información	223 087,41
		<b>Total</b>	<b>479 693,61</b>	
	Cuarta - Anexos PI-A, PI-B	enero - marzo	Servicios Económicos	27 365,00
			Servicio de Recursos Humanos	18 147,00
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	19 500,00
			Servicios Logísticos	1 501,00
			Servicios Generales	122,00
			Otros servicios	15 000,00
		Servicios de sistemas de información	36 352,00	
	<b>Total</b>	<b>117 987,00</b>		
	Quinta - Anexos PI-A3, PI-B3	abril - diciembre	Servicios Económicos	26 819,94
			Servicio de Recursos Humanos	17 785,54
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	19 111,87
			Servicios Logísticos	1 471,48
			Servicios Generales	119,63

<sup>18</sup> Cabe mencionar que en el caso de . se precisa en la cláusula sexta que el contrato se suscribe en vías de regularización, por lo que las partes acuerdan que su entrada en vigor y la efectiva prestación de los servicios en él comprometidos es el 1 de abril de 2001.

MZ                35



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

		Otros servicios	14 701,47	
		Servicios de sistemas de información	35 628,35	
		<b>Total</b>	<b>115 638,28</b>	
	Cuarta - Anexos PI-A, PI-B	enero - diciembre	Servicio de Recursos Humanos	4 381,00
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	3 434,00
			Servicios de sistemas de información	6 768,00
		<b>Total</b>	<b>14 583,00</b>	
	Quinta - Anexos PI-A3, PI-B3	abril - diciembre	Servicio de Recursos Humanos	4 293,83
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	3 365,67
		Servicios de sistemas de información	6 633,33	
	<b>Total</b>	<b>14 292,83</b>		

Cabe señalar que los precios de los servicios acordados con los clientes coinciden con los precios que se consignan en las facturas que la recurrente emitió a dichos clientes.

De lo expresado en las cláusulas contractuales previamente citadas se concluye que: a) La prestación de los servicios de la recurrente a favor de sus empresas clientes se inició el 1 de abril de 2001; b) Los servicios serían liquidados y facturados con posterioridad a la prestación del servicio; c) Los precios por la prestación de servicios fueron acordados entre las partes y son los que se consignan en los anexos que contienen las condiciones particulares de servicio; y d) Cualquier modificación a los precios de los servicios sería acordada por las partes con base en una justificación razonada, siendo efectiva para el siguiente periodo contractual o para la fecha que las partes acordaran.

En la medida que la prestación de los servicios se inició el 1 de abril de 2001 y continuó por un periodo de 5 años y que de acuerdo a lo acordado por las partes, los servicios se facturaban con posterioridad a su prestación -conforme además se reconoce en las facturas emitidas-, se establece que los servicios fueron prestados y que los precios consignados en las facturas de servicio citadas en los considerandos anteriores, reflejaban los acuerdos previos al que arribaron las partes y que se encontraban contenidos en las condiciones de prestación de servicios anexos antes señalados.

Ahora bien, el 28 de diciembre de 2004 la recurrente emitió las Notas de Crédito N° 002-1130, 002-1131 y 002-1134 a 002-1138, materia de reparo, que señalan como motivo de su emisión el ajuste de los precios de las facturas vinculadas por precios de transferencia, modificando los importes previamente acordados y liquidados a los clientes.

Al respecto, corresponde señalar que en el curso de la fiscalización la recurrente no presentó documentación remitida por sus clientes, o de ella a sus clientes, en las que, haciendo uso de la facultad que les confería el punto 4.3 de la cláusula cuarta de los contratos de prestación de servicios, solicitaran la modificación de los precios que fueron acordados, por lo que el acuerdo comercial que alega la recurrente no se encuentra acreditado.

La recurrente ha argumentado durante la fiscalización y el presente procedimiento contencioso que los precios facturados a sus clientes se encontraban sobrevaluados con relación al valor de mercado, por lo que ajustó dichos precios, disminuyéndolos, a través de la emisión de las notas de crédito observadas, con la finalidad de evitar cualquier cuestionamiento de la Administración.

Según el artículo 196° del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, tenido en cuenta en las Resoluciones N° 4968-1-2010 y 1276-5-2010, entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que siendo la recurrente quien ha alegado que los precios originalmente facturados a sus clientes por los servicios brindados se habrían encontrado por encima del valor de mercado, correspondía a ella la carga de probar tal alegación.

Según el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, vigente desde el 1 de enero de 2004, en los casos de prestación de servicios, entre otros, el valor



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

asignado a los servicios, para efectos del impuesto, será el de mercado, y si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT lo ajustará tanto para el adquirente como para el transferente.

El numeral 4 del citado artículo 32°, modificado por el mismo decreto legislativo, señala que, para los efectos de la ley, se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32°-A.

De acuerdo con el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Legislativo N° 945, en la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32°, deberá tenerse en cuenta, entre otros, el análisis de comparabilidad, según el cual las transacciones a que se refiere dicho numeral son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o 2) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Dicho artículo precisa que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones; ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; iii) Los términos contractuales; iv) Las circunstancias económicas o de mercado; y v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Asimismo, la citada norma agrega que cuando, para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

En el presente caso, como sustento de la disminución de precios, la recurrente presentó un Informe elaborado por la firma de auditoría \_\_\_\_\_ -remitido con carta de 26 de mayo de 2006-, que analiza el cumplimiento del principio de valor de mercado en las operaciones celebradas con sus empresas vinculadas, dentro de las que se menciona a

y \_\_\_\_\_, clientes de los servicios detallados anteriormente (fojas 4946 a 5090).

De la revisión al mencionado Informe, se aprecia que establece los siguientes hechos:

- La recurrente presta un amplio catálogo de servicios integrados, los cuales engloba en las siguientes grandes líneas de actividad: servicios de recursos humanos, servicios integrales de logística y distribución, servicios de gestión inmobiliaria, servicios de administración (cuentas a cobrar, cuentas a pagar y gastos de viaje), servicios económicos financieros, servicios de realización de encuestas, servicios de gestión integral de edificios y servicios, y actividades complementarias (servicios de tecnología de sistemas de información y procesos que soportan los servicios anteriores)<sup>19</sup>.
- La contribución de los servicios mencionados respecto del total de ingresos obtenidos por la

<sup>19</sup> Punto 5 del Rubro V - Análisis funcional. Página 40 del Informe (foja 5046).

M L J 37 W



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

recurrente durante el ejercicio 2004 fue la siguiente: organización y de sistemas de información 38%, contabilidad y tributos (servicios económicos financieros) 19%, logística (servicios integrales de logística y distribución) 14%, recursos humanos (servicios de recursos humanos) 10%, seguridad 6%, gestión inmobiliaria 5% (servicios de gestión inmobiliaria y de seguridad), tesorería (servicios económicos financieros) 4%, y servicios generales (servicios de administración) 4%<sup>20</sup>.

- Los principales clientes de la recurrente son las empresas del ; sin embargo, presta servicios a terceros independientes en materia de servicios logísticos, recursos humanos, gestión inmobiliaria y servicios generales<sup>21</sup>.

Según el mismo Informe, la metodología utilizada para el cálculo de los precios de transferencia no consideró el método de comparar los precios de operaciones similares, sino que optó por un método de determinación indirecta de precios, a partir de establecer el margen de utilidad obtenido por la recurrente en sus transacciones con sus clientes y compararlo con el margen de la utilidad obtenida por terceros independientes, para -a partir de ello- concluir si los precios aplicados se encontraban o no dentro de los valores de mercado<sup>22</sup>.

Entre las razones para no determinar el valor de mercado a partir de la comparación de los precios de las transacciones realizadas, el Informe señala que la recurrente no prestó servicios similares a terceros independientes con carácter habitual y frecuente, y los servicios brindados presentaron diferencias considerables en cuanto al volumen de las prestaciones involucradas<sup>23</sup>.

En el Informe también se menciona que para establecer las empresas comparables se consideró adecuado utilizar la información de 3 años de las empresas seleccionadas, utilizando la información financiera de los periodos 2001 a 2003<sup>24</sup>.

Asimismo, se precisa que, luego de un proceso de depuración de las empresas comparables, la muestra final quedó conformada por 10 compañías independientes con actividades similares a la recurrente, todas localizadas en los Estados Unidos<sup>25</sup>; como sustento de dicha selección, se indica que: "(...) buscamos la existencia de compañías peruanas; sin embargo, la limitada información pública existente en nuestro país impidió ubicar una muestra de empresas independientes dedicadas a la prestación de servicios de outsourcing de gestión y administrativos".

El Informe también detalla las actividades desarrolladas por las compañías seleccionadas<sup>26</sup>, de cuya descripción se establece que 8 de las 10 seleccionadas brindaron únicamente una de las 6 líneas de servicios facturadas por la recurrente a sus clientes, esto es, servicios de recursos humanos y servicios de administración (atención de usuarios), mientras que 2 de ellas brindaron además una línea adicional de servicios (servicios de actividades complementarias consistentes en sistemas de información y servicios económicos financieros).

De otro lado, el Informe indica que realizaron ajustes sobre la información financiera de las compañías independientes utilizadas como comparables, precisando en el punto 3 del Anexo G - Ajustes económicos (foja 4948), que los ajustes fueron realizados sobre las cuentas por pagar, cuentas por cobrar e inventarios, a fin de hacer las cuentas del balance general de las compañías independientes más comparables con la recurrente.

<sup>20</sup> Gráfico 18, página 47 del Informe (foja 5039).

<sup>21</sup> Punto 6.2 del Rubro V - Análisis funcional. Páginas 52 a 58 del Informe (fojas 5028 a 5034).

<sup>22</sup> Punto 2.1 del Rubro VII - Análisis económico. Página 82 del Informe (foja 5004).

<sup>23</sup> Página 82 del Informe (foja 5004).

<sup>24</sup> Punto 2.2.2 del Rubro VII - Análisis económico. Página 86 del Informe (foja 5000).

<sup>25</sup> Punto 2.2.3 del Rubro VII - Análisis económico. Páginas 89 a 93 del Informe (fojas 4994 a 4997).

<sup>26</sup> Páginas 90 a 92 del Informe y Anexo B - Descripción de negocios de las empresas independientes seleccionadas como comparables, páginas 107 a 117 (fojas 4969 a 4979 y 4994 a 4996).



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Del resumen comparativo entre los resultados de la recurrente y los resultados de la muestra de las compañías independientes, el Informe concluyó que aquélla obtuvo un margen equivalente a 6,47% durante el ejercicio 2004, el que se encontraba dentro de los márgenes mínimos y máximos arrojados por las compañías independientes.

Cabe señalar que en las Resoluciones N° 10897-2-2007 y 13826-3-2009, emitidas en casos similares al de autos por ajuste de valor de mercado en servicios prestados, el Tribunal Fiscal ha señalado que el valor de mercado para efecto del Impuesto a la Renta, es aquél que se establece en virtud a la propia información de la empresa, tomando en cuenta el valor que normalmente obtienen los contribuyentes con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares, en transacciones comparables, es decir, esta comparación, al tomar en cuenta operaciones de la misma naturaleza y condiciones similares, supondría un análisis individual de dichas operaciones, identificándose la oportunidad en que ocurrieron y el valor por el que se efectuaron, frente a las mismas circunstancias y/o elementos.

Al respecto, de la evaluación a los parámetros de comparabilidad contenidos en el Informe presentado por la recurrente se concluye que no ha establecido un valor de mercado considerando condiciones iguales o similares a los prestados por la recurrente, siguiendo las reglas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta por lo que y, por tanto, no acredita la sobrevaloración alegada por la recurrente.

En primer lugar, no efectuó la comparación de las operaciones observadas con los precios acordados con los terceros independientes a los que la recurrente prestó servicios similares, como establece la Ley del Impuesto a la Renta, aun cuando reconoce que la recurrente brindó tales servicios a terceros en el ejercicio 2004.

Debe destacarse que el hecho que los aludidos servicios no se hubieran realizado con carácter habitual y periódico o que presentaran diferencias considerables en cuanto al volumen de las prestaciones involucradas, no resulta en una razón suficiente para no tener en cuenta la propia información de la empresa, esto es, los precios por los servicios de la recurrente a terceros, toda vez que la falta de habitualidad y periodicidad no determina una diferencia en el tipo de servicio ni en su estructura de costos que lo hiciera diferente a similar servicio prestado por la recurrente a sus empresas vinculadas, y en el caso del volumen de los servicios, si bien podía ser un aspecto que tuviera incidencia en los precios, no bastaba con la sola alegación de dicha circunstancia, sino que con la evidencia de la facturación a tales terceros debió demostrarse la existencia de tarifas diferentes por el volumen de servicios prestados, lo que no fue acreditado por la recurrente.

Más aún, el artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta habilita el empleo de ajustes a los precios a fin de eliminar las diferencias que pudieran afectarlos materialmente, a fin de hacerlos comparables, procedimiento que no se ha realizado en el presente caso.

De otro lado, la recurrente ha alegado que debido a la limitada información pública existente no se pudo ubicar compañías peruanas dedicadas a servicios de outsourcing similares a los suyos, a efecto de utilizar información local conforme a lo dispuesto por las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se recurrió a la selección de una muestra de empresas extranjeras; sin embargo, tanto en la selección de la muestra de las compañías extranjeras, como en el caso del periodo a comparar, se han detectado deficiencias que hacen inviable la determinación de transacciones comparables.

En efecto, respecto de la muestra de compañías extranjeras, se seleccionaron empresas que solo brindaron una o 2 de las 6 líneas de servicios brindadas por la recurrente a sus clientes, habiéndose comparado el importe total de tales líneas de servicios prestados tanto a las empresas del grupo de la recurrente como a terceros, con el importe de los servicios de las mencionadas empresas por dichas actividades contenidas en su información financiera y sin efectuar algún tipo de ajuste que permitiera eliminar la distorsión que la referida disparidad representaba en el margen de utilidad; esta distorsión se hace más evidente cuando se considera que cada línea de servicios brindada por la recurrente tiene un peso porcentual en el total de sus ingresos de diferente magnitud, siendo que los servicios de recursos

 39



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

humanos (que es el que en la casi totalidad de los casos prestan las compañías extranjeras de la muestra) solo alcanza al 10% de sus ingresos.

Respecto del periodo a comparar, utilizó información financiera de las compañías antedichas de 2001 a 2003, comparándola con la información financiera de la recurrente de un solo año -ejercicio 2004-, procedimiento que no resulta adecuado, no solo por no ajustarse a las recomendaciones de la OCDE - que el mismo Informe cita (foja 5001)<sup>27</sup>-, de utilizar datos plurianuales examinando datos tanto del año que se verifica como de los años anteriores, sino debido a que compara momentos y, por ende, situaciones económicas, distintos que pueden tener un efecto decisivo en la determinación de los precios de una transacción.

Este Tribunal ha destacado la importancia de comparar transacciones efectuadas en la misma oportunidad, a fin de cumplir la exigencia de establecer transacciones en condiciones iguales o similares; así, la Resolución N° 06251-2-2012 indica que para establecer que las transacciones se realizaron en condiciones y circunstancias económicas y de mercado similares, condición necesaria para equiparar válidamente las operaciones efectuadas mediante valores distintos, se requiere evaluar parámetros como la condición de pago o volumen de venta, la fecha de venta, entre otros, a efectos de determinar dichas transacciones.

De otra parte, se aprecia que, aun cuando existen diferencias entre las transacciones objeto de comparación así como en las características de las partes que las realizan, conforme se ha indicado, el procedimiento de comparación que se muestra en el Informe no ha incorporado todos los ajustes que resultarían necesarios a efectos de eliminar tales diferencias, habiéndose efectuado ajustes únicamente sobre las cuentas por pagar, cuentas por cobrar y los inventarios.

Las razones expuestas precedentemente determinan que las transacciones utilizadas en el Informe presentado por la recurrente como parámetro de referencia no sean comparables válidos para establecer el valor de mercado de sus servicios y, por consiguiente, no acredita que el precio de los servicios facturados a sus empresas vinculadas se encontrara sobrevaluado, como aquella afirma.

Cabe agregar que el informe elaborado por la firma de auditoría -remitado con carta de 26 de mayo de 2006- no emite pronunciamiento alguno sobre el valor de mercado antes de la emisión de las notas de crédito observadas, por lo que no permite sustentar que antes de dichos documentos los precios acordados en los contratos se encontraban sobrevaluados, máxime si no obra en el expediente algún otro medio probatorio que sustente la afirmación de la recurrente en el sentido que antes de la emisión de dichas notas de crédito sus resultados del ejercicio generaban un margen operativo sobre costos totales de 19.4%, lo que ratifica que la emisión de dichos documentos carece de sustento.

Tampoco obra en el expediente medio probatorio alguno que acredite el estudio preliminar de precios de transferencia que habría sido elaborado en el 2004 y que habría sustentado la emisión de las notas de crédito, tomando en cuenta que el Informe del año 2006 no podría haber originado la emisión de dichas notas de crédito por cuanto fue elaborado varios años después; asimismo, en dicho Informe tampoco se hace referencia a ningún estudio preliminar elaborado con anterioridad.

En ese sentido, toda vez que con el medio probatorio presentado la recurrente no ha acreditado la sobrevaluación alegada de los precios acordados en los contratos y adendas suscritos con sus clientes, consignados en las facturas emitidas, se tiene que la emisión de las notas de crédito observadas no se encuentra sustentada, por lo que el reparo de la Administración se encuentra arreglado a ley y, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

<sup>27</sup> La página 85 del Informe menciona que: "Los lineamientos de la OCDE señalan que para obtener una mejor comprensión de los hechos y circunstancias relacionadas con las transacciones sujetas a estudio, es útil examinar el año bajo análisis y ejercicios anteriores".

40





# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Con relación a las declaraciones juradas de los clientes de la recurrente presentadas con el recurso de apelación, que relatan lo ocurrido acerca del ajuste de precios realizado (fojas 7744 a 7762), debe indicarse que, sin perjuicio que estos documentos han sido presentados recién en la instancia de apelación, siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo 148° del Código Tributario<sup>28</sup>, su contenido no resulta fehaciente al tratarse de documentos postconstituidos que no se ajustan al procedimiento de modificación de precios que establecieron las partes en los contratos celebrados, que ha sido descrito precedentemente.

Sobre la carta de los auditores externos, de 25 de mayo de 2009 (foja 7743), cabe señalar que, sin perjuicio que es aplicable el artículo 148° del Código Tributario, al haberse presentada recién en la instancia de apelación, la sola afirmación que contiene dicha carta en el sentido que se determinó que el margen que obtuvo la recurrente por los servicios prestados a sus partes vinculadas se encontraba fuera del rango de mercado, no enerva las observaciones formuladas en la presente instancia al Informe presentado por la recurrente como sustento de la sobrevaluación de los precios facturados a sus clientes, más aún si aquella no ha presentado evidencia alguna sobre la aludida labor preliminar que habrían efectuado los auditores externos, que sustenten lo señalado por la carta presentada.

En cuanto a que la Administración verificó a través de los cruces de información realizados que sus clientes registraron las notas de crédito materia de observación, cabe reiterar que, según el criterio establecido en la Resolución N° 06110-8-2016, a fin de acreditar la validez de una nota de crédito, resulta necesario que el contribuyente acredite los motivos que justifican la modificación de la factura, lo que puede hacerse con las comunicaciones entre el contribuyente y su cliente, o con algún otro documento que evidencia la vinculación de las operaciones, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, según se ha analizado.

Con relación a lo afirmado por la recurrente en cuanto a que la Administración debió cuestionar la procedencia de los ajustes efectuados con las notas de crédito observadas mediante una determinación de precios de transferencia, cabe reiterar lo indicado en el sentido que dado que fue la recurrente quien afirmó que los precios facturados a sus clientes se encontraban sobrevaluados con relación al valor de mercado, a ella le correspondía acreditar dicha afirmación, lo que no ha logrado en este caso con el medio probatorio presentado, por lo que carece de validez exigir que la Administración efectúe una determinación de precios de transferencia, cuanto más si no se formuló reparo sobre el particular.

## **Reparo por disminución indebida de ingresos por notas de crédito provisionadas sin documentación sustentatoria**

Con relación al reparo por disminución indebida de ingresos por notas de crédito provisionadas sin documentación sustentatoria, se tiene que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 2767), la Administración solicitó a la recurrente explicar y presentar la documentación que sustente los ingresos provisionados en el ejercicio 2004, detallados en el Anexo N° 1 adjunto (foja 2758 a 2765).

En respuesta, mediante carta de 4 de julio de 2008 la recurrente señaló que los ingresos referidos en el anexo al requerimiento, a pesar que fueron facturados a inicios del año 2005, fueron reconocidos contablemente en el ejercicio 2004, al haberse devengado en este último, tal como se muestra en los asientos contables que adjuntó. Agregó que las cuentas por cobrar relacionadas a provisiones de ingresos variables podían reflejar diferencias entre el ingreso provisionado en el año 2004 y lo facturado

<sup>28</sup> Dicha norma prescribe que no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario; sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa; asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, o –según la modificación realizada por el Decreto Legislativo N° 1263– presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto.

 41



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

en el año 2005, habiendo sido incorporadas las diferencias como ajustes a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

En el Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 2751), la Administración dejó constancia que de las 8 notas de crédito registradas en las cuentas por cobrar relacionadas a provisiones de ingresos, verificó que 7 fueron emitidas por error en la facturación y 1 por ajustes de precios de transferencia, por las que la recurrente solo presentó las notas de crédito emitidas en 2005 y las copias de los asientos SAP de las provisiones que disminuyeron los ingresos de 2004 y de los extornos de dichas provisiones en 2005, pero no presentó documentación fehaciente que sustentara los motivos por los que fueron provisionadas en 2004 ni los conceptos de su emisión. Asimismo, dejó constancia (foja 2749) que reparó las notas de crédito por S/334 327,69, detalladas en el Anexo 1.3 al Resultado del Requerimiento, por disminuir indebidamente los ingresos provisionados en diciembre de 2004, al no haber sustentado con documentación fehaciente los motivos de la provisión ni los conceptos de emisión, con base en lo dispuesto por los artículos 20° y 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Las notas de crédito objeto de reparo son las que se indican a continuación (foja 2739)<sup>29</sup>:

Nota de crédito		Cliente	Monto s/		Concepto
Fecha	Número		Base imponible	IGV	
14.01.2005	002-1148		9 348,92	1 776,29	Error en la facturación debido a tercerización del servicio de archivo documental correspondiente a noviembre 2004.
14.01.2005	002-1149		9 348,92	1 776,29	Error en la facturación debido a tercerización del servicio de archivo documental correspondiente a diciembre 2004.
14.01.2005	002-1154		21,33	4,05	Error en la facturación. Ref. F/003-5168.
14.01.2005	002-1143		297 100,00	56 448,99	Ajuste de precios por precios de transferencia. Ref. F/003-3488, 003-3517, 003-3614 y 003-5252.
03.03.2005	002-1151		4 178,09	793,84	Error en la facturación debido a tercerización del servicio de archivo documental correspondiente a noviembre 2004.
03.03.2005	002-1152		4 178,09	793,84	Error en la facturación debido a tercerización del servicio de archivo documental correspondiente a diciembre 2004.
14.01.2005	002-1144		5 076,17	964,47	Error en la facturación debido a tercerización del servicio de archivo documental correspondiente a noviembre 2004.
14.01.2005	002-1145		5 076,17	964,47	Error en la facturación debido a tercerización del servicio de archivo documental correspondiente a diciembre 2004.
<b>Total</b>			<b>334 327,69</b>	<b>63 522,24</b>	

Posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo por escrito y con documentación sustentatoria al reparo efectuado, detallado en el punto 1.2 del rubro E del Anexo N° 1 del indicado requerimiento (foja 2215).

En respuesta, mediante escrito de 29 de agosto de 2008 la recurrente señaló que las notas de crédito por error en la facturación se emitieron para anular las facturas por servicio de archivo documentario, que no llegó a prestarse, pues las empresas del grupo adjudicaron dicho servicio a otro proveedor en noviembre de 2004, conforme a la carta de la subgerente de compras que adjuntó; asimismo, precisó que mediante las notas de crédito observadas ajustaron las facturas en la parte correspondiente a los servicios de archivo documental antes referido, y con relación a la nota de crédito emitida por ajuste por precios de transferencia, se remitió a las consideraciones expuestas precedentemente.

Consta en el punto 1.2 del rubro E del Resultado del Requerimiento N° , que la Administración concluyó que si las notas de crédito fueron emitidas para ajustar las facturas en la parte concerniente al servicio de archivo documental debido a que no fue prestado, ello constituye una modificación de los servicios a la que le era de aplicación lo dispuesto en la cláusula primera, numeral

<sup>29</sup> Cabe señalar que la Nota de Crédito N° 002-1154 no fue materia de reparo para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Handwritten signatures and the number 42.



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

1.2.1 del contrato, según la cual la modificación de los servicios, así como de los precios, debía constar en una adenda debidamente firmada por ambas partes, procedimiento que no fue seguido por la recurrente; adicionalmente, con relación a la Nota de Crédito N° 002-1154, señaló que la recurrente no presentó documentación alguna ni emitió pronunciamiento alguno al respecto; de otro lado, en el caso de la Nota de Crédito N° 002-1143, desestimó los argumentos de descargo por las mismas razones expuestas en el caso del reparo por ajuste de precios por precios de transferencia y debido a que la recurrente no presentó documentación adicional que acreditara fehacientemente los motivos de su emisión, mantuvo el reparo a la precitada nota de crédito.

Por tales motivos, la Administración mantuvo el reparo a las notas de crédito bajo análisis, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 (con excepción de la Nota de Crédito N° 002-1154 que no fue reparada para dicho tributo) y el pago a cuenta del mismo impuesto de diciembre de 2004, al amparo de los artículos 20° y 28° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

De acuerdo al inciso a) del artículo 57° de la citada ley, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

De otro lado, los numerales 1.1 y 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago establecen que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, y que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de estos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Obra en autos copia de las Facturas N° 003-4999, 003-5126, 003-5252, 003-4998, 003-5186 y de las notas de crédito observadas, emitidas por la recurrente a favor de \_\_\_\_\_, conforme al detalle que se

indica a continuación (fojas 2139 a 2142, 2135 a 2137 y 2130 a 2133):

Cliente	Factura		Notas de crédito vinculadas	Concepto / base imponible (s/)	
	Fecha	Número			
	22.11.2004 17.12.2004	003-4999 003-5126	002-1148 002-1149	Servicios Económicos	1 462 839,59
				Servicio de Recursos Humanos	654 031,68
	Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	882 646,91			
	Servicios Logísticos	1 148 832,85			
	<b>Servicios Generales</b>	<b>335 454,58</b>			
	Servicios de sistemas de información	2 085 445,39			
	<b>Total</b>	<b>6 569 250,00</b>			
10.01.2005	003-5252	002-1151 002-1152	Servicios Económicos	364 972,50	
			Servicio de Recursos Humanos	303 041,43	
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	173 202,84	
			<b>Servicios Generales</b>	<b>123 118,47<sup>30</sup></b>	
			Servicios de sistemas de información	838 584,00	
<b>Total</b>	<b>1 802 919,24</b>				
22.11.2004 20.12.2004	003-4998 003-5186	002-1144 002-1145	Servicio de Recursos Humanos	21 449,84	
			Servicios de Gestión Inmobiliaria y Seguridad	63 409,17	
			<b>Servicios Generales</b>	<b>14 133,08</b>	
			Servicios de sistemas de información	88 414,84	
<b>Total</b>	<b>187 406,93</b>				

Como se indicó anteriormente, consta también en autos copia de los Contratos de Prestación de Servicios, así como los documentos anexos a tales contratos (Condiciones Particulares de Servicio -

<sup>30</sup> El importe facturado corresponde a los meses de abril a diciembre -de acuerdo a lo señalado en la factura-, por lo que el precio mensual total por los servicios generales facturados asciende a S/13 679,83.

*[Handwritten signatures and marks]* 43



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

CPS-A a CPS-G, Precios: PI-A, PI-B), suscritos entre la recurrente y \_\_\_\_\_, en calidad de clientes (fojas 5515 a 5589), y del análisis de las cláusulas primera, cuarta (numerales 4.1, 4.3 y 4.5) y sexta, se concluye que: a) La prestación de los servicios de la recurrente a favor de sus empresas clientes se inició el 1 de abril de 2001, b) Los servicios serían liquidados y facturados con posterioridad a la prestación del servicio, c) Los precios por la prestación de servicios fueron acordados entre las partes y son los que se consignan en los anexos que contienen las condiciones particulares de servicio, y d) Cualquier modificación a los precios de los servicios sería acordada por las partes con base en una justificación razonada, siendo efectiva para el siguiente periodo contractual o para la fecha que las partes acordaran.

De otro lado, se verifica en las adendas a los contratos bajo análisis, que de acuerdo a la Quinta Adenda al Contrato de Prestación de Servicios Anexo PI - A: Precios suscrito entre la recurrente y Telefónica del Perú S.A.A. - OTF (foja 5304), el valor mensual del servicio de gestión de archivo documental comprendido en los Servicios Generales para el periodo de vigencia de enero a diciembre de 2004, ascendió a S/10 132,49, haciendo un importe total mensual para los referidos servicios generales de S/335 454,58, mientras que de acuerdo a la Quinta Adenda al Contrato de Prestación de Servicios Anexo PI - A: Precios, suscrito entre la recurrente y \_\_\_\_\_ (foja 5522), el valor mensual del servicio de gestión de archivo documental comprendido en los Servicios Generales para el periodo de vigencia de abril a diciembre de 2004, ascendió a S/4 609,80, haciendo un importe total mensual para los referidos servicios generales de S/13 679,83.

Cabe mencionar que en ambos casos el precio total de los servicios generales coincide con lo facturado por la recurrente a sus clientes, salvo en el caso de las Facturas N° 003-4998 y 003-5186 emitidas a \_\_\_\_\_ -Corporativo-, que es la misma persona jurídica que en el caso OTF, respecto de la cual no obra en autos un tarifario de precios (Condiciones particulares de servicios) diferenciado.

Teniendo en cuenta que en los casos bajo análisis la prestación de los servicios se inició el 1 de abril de 2001 y continuó por un periodo de 5 años, y que, de acuerdo a lo acordado por las partes, los servicios se facturaban con posterioridad a su prestación -conforme se indica además en las facturas emitidas-, se establece que los servicios fueron prestados y que los precios consignados en las facturas de servicio citadas en los considerandos anteriores reflejaban los acuerdos previos al que arribaron las partes y que se encontraban contenidos en las condiciones de prestación de servicios anexos antes señalados.

No obstante, la recurrente emitió las Notas de Crédito N° 002-1148, 002-1149, 002-1151, 002-1152, 002-1144 y 002-1145, porque existiría un error en la facturación pues no habría prestado el servicio de gestión de archivo documental -comprendido en los Servicios Generales- en noviembre y diciembre de 2004.

De acuerdo al criterio establecido por este Tribunal mediante la Resolución N° 06110-8-2016, a fin de acreditar la validez de una nota de crédito, resulta necesario que la recurrente sustente los motivos que justifican la modificación de la factura, lo que puede hacerse con las comunicaciones entre la recurrente y su cliente o algún otro documento que evidencie la vinculación de las operaciones.

Para acreditar que los servicios de archivo documental no fueron prestados a sus clientes, la recurrente presentó la carta de 5 de noviembre de 2004 (foja 2129) remitida por la jefa de compras, servicios y obras de \_\_\_\_\_ a la empresa \_\_\_\_\_, en la que, entre otros aspectos, le comunicó la decisión de adjudicarles la prestación del servicio de administración y custodia del archivo documental del Grupo Telefónica desde el 1 de noviembre de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2005.

Adicionalmente, presentó copia de la Factura N° 001-4083 (fojas 2124 a 2128), emitida por \_\_\_\_\_ a la recurrente el 14 de diciembre de 2004, por transferencia de cajas desde el local en Washington a los almacenes de la precitada empresa, así como de las Facturas N° 001-4449, 001-4448, 001-4466, 001-4465, 001-4856 y 001-4855, emitidas por la citada empresa a \_\_\_\_\_, por servicios de administración y almacenaje de cajas (documentos), de noviembre y diciembre de 2004.

 44 



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

A pesar de ello, la Administración fundamentó su reparo indicando que el ajuste de las facturas suponía una modificación de los servicios a los que les resultaba de aplicación el numeral 1.2.1 de la cláusula primera del contrato de prestación de servicios, el que establecía la suscripción de una adenda<sup>31</sup>.

Si bien de acuerdo a lo acordado por las partes resultaba aplicable la condición antedicha -habida cuenta que existía una modificación en la prestación de los servicios generales cuya configuración modificada excluía el servicio de gestión de archivo documental-, dicha observación no resultaba suficiente para desvirtuar la validez de los medios probatorios presentados por la recurrente, los que demostrarían la existencia de acuerdos modificatorios de los servicios, dada la evidencia de la variación del proveedor de los servicios de archivo documental a partir de noviembre de 2004.

En la apelada, la Administración señaló observaciones adicionales que no responden al reparo formulado en la fiscalización; así, indica que: "(...) no presentó documentación fehaciente que sustente los motivos por los que fueron provisionados los ingresos en el 2004 ni los conceptos de su emisión", lo cual resulta en una argumentación impertinente al caso.

Adicionalmente, refiriéndose a la carta de adjudicación de servicios al nuevo proveedor, la apelada señala que: "Mencionó que esta carta incluye a todas las empresas del grupo, como se indica en su tenor, pero no presentó ninguna documentación respecto de las otras empresas, que sustente el acuerdo de modificación de servicios", exigencia que -en principio- excedía el alcance del reparo a la recurrente, ya que las notas de crédito cuestionadas se referían únicamente a 2 de dichas empresas, y en todo caso si la Administración estimaba necesario comprobar que la modificación del servicio había alcanzado, además de las 2 empresas involucradas en la emisión de las notas de crédito, a las demás empresas del grupo, debió emitir el correspondiente requerimiento de información o efectuar el cruce respectivo a tales empresas.

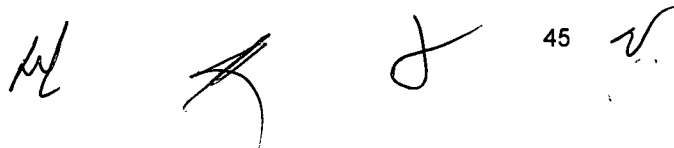
Asimismo, la apelada menciona que: "No se presentó documentación complementaria (pliego) que explique las citadas características, así como tampoco la documentación relativa a la adjudicación de la Buena Pro, a fin de poder verificar en que consistió el servicio a que se refiere la anotada carta", ante lo cual cabe reiterar que correspondía a la Administración cursar los requerimientos específicos de información a fin de constatar la fehaciencia de los servicios prestados por el nuevo proveedor.

Respecto de lo alegado por la Administración en la apelada en relación a que la recurrente tenía conocimiento desde el 5 de noviembre de 2004 que el servicio bajo comentario sería prestado por un tercero y que no se justificaba que se haya incluido dentro de los servicios generales, se debe indicar que, precisamente, tal inclusión del valor de los mismos en la facturación habría obedecido a un error, supuesto que es razonablemente posible de suceder si se tiene en cuenta que el servicio en cuestión suponía uno de los varios sub servicios que conformaban los servicios generales y que este, entre otros varios servicios de outsourcing, eran prestados por la recurrente a las diversas empresas del grupo Telefónica, lo que incrementaba el riesgo de error en la facturación.

En cuanto a que el concepto contenido en la Factura N° 001-4083, emitida por \_\_\_\_\_ a la recurrente, no demostraría que se haya trasladado en dichas cajas toda la documentación relacionada a los servicios que prestaba y que podría tratarse de cajas con otro tipo de información, así como que no descarta que ambas empresas -la recurrente y \_\_\_\_\_ - hayan prestado servicios conjuntamente, se debe indicar que tales afirmaciones debían ser acreditadas por la Administración, no existiendo en autos evidencia alguna que las avale.

Con respecto a que del cruce de información efectuado a \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ se advertiría que la primera registró las facturas pero no las notas de crédito materia de reparo, mientras que la segunda no registró las facturas ni las notas de crédito, por

<sup>31</sup> El segundo párrafo de la cláusula en comentario señala que: "La configuración modificada del Servicio, así como la correspondiente información sobre precio e indicadores clave de desempeño, será firmada por las partes e incorporada a este contrato como adenda modificativa del CPS anexo en el que esté el Servicio de que se trate".

 45



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

lo que no pudo comprobar que las citadas empresas recibieron los referidos documentos, se debe indicar que de la verificación de los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ (fojas 1420 y 1604), cursados a las citadas empresas, se comprueba que la Administración les solicitó la presentación de facturas y notas de crédito emitidas por la recurrente de enero a diciembre de 2004, cuando las notas de crédito observadas así como las facturas emitidas a \_\_\_\_\_, fueron emitidas en enero y marzo de 2005, por lo que la no constatación de su recepción y registro al que alude la Administración no se debería a que los documentos no fueron recibidos, sino a que se revisó un periodo diferente al que correspondía el caso de autos.

En cuanto a que las facturas se emitieron por el total de los servicios pactados según los contratos, entre ellos, los servicios generales, y dentro de este último el de archivo documentario, por lo que las notas de crédito no pueden anular las facturas más aún cuando estas consignan como concepto "error en la facturación debido a la tercerización del servicio de archivo documental", se debe señalar que en el presente caso no existió una anulación de las facturas emitidas, sino una modificación en el valor de uno de los servicios contenidos en ella, ajuste que resulta acorde con el criterio establecido en la Resolución N° 04001-3-2010, entre otras, en el sentido que lo dispuesto en el numeral 1.6 del artículo 10° del Reglamento de Comprobantes de Pago constituye un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada.

En tal sentido, el reparo de la Administración a las Notas de Crédito N° 002-1148, 002-1149, 002-1151, 002-1152, 002-1144, 002-1145, por concepto de disminución indebida de ingresos, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, careciendo de objeto pronunciarse sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

En el caso del reparo a la Nota de Crédito N° 002-1143, la recurrente se remitió a lo señalado en relación al reparo por disminución indebida de ingresos por ajuste de precios por precios de transferencia; al respecto, se hace extensivo el pronunciamiento de esta instancia en el sentido que no está acreditado en autos los motivos que justificaron la modificación de las facturas emitidas por la recurrente a sus clientes, mediante la emisión de las notas de crédito por concepto de ajuste de precios por precios de transferencia; por tanto, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

En lo concerniente al reparo a la Nota de Crédito N° 002-1154, cabe señalar que dicho documento no fue materia de reparo para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, no habiendo formulado la recurrente argumento alguno para desvirtuar el reparo a dicho documento en la base imponible del pago a cuenta del referido tributo de diciembre de 2004, por lo que este extremo no es materia de controversia en autos.

## **Reparo por provisión de gasto no acreditado con documentación fehaciente**

Con relación al reparo por provisión de gasto no acreditado con documentación fehaciente, se tiene que mediante el punto 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 2767), la Administración solicitó a la recurrente explicar y presentar la documentación que sustente los ingresos provisionados en el ejercicio 2004 detalladas en el Anexo N° 1 adjunto (foja 2758 a 2765).

En respuesta, mediante carta de 4 de julio de 2008 la recurrente señaló que los ingresos referidos en el anexo al requerimiento, a pesar que fueron facturados a inicios del año 2005, fueron reconocidos contablemente en el año 2004, al haberse devengado en este último, tal como se muestra en los asientos contables que adjuntó.

Agregó que las cuentas por cobrar relacionadas a provisiones de ingresos variables podían reflejar diferencias entre el ingreso provisionado en 2004 y lo facturado en 2005, habiendo sido incorporadas las diferencias como ajustes a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

En el Anexo al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (foja 2751) la Administración dejó constancia que de la evaluación de la documentación presentada verificó que la recurrente provisionó

 46 



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

como gastos del ejercicio 2004, en la Cuenta 635136 "alquiler de circuitos", el importe de S/160 515,60 (S/1 595 745,60 menos S/1 435 230,00) como parte de una factura de 31 de marzo de 2005 por "Alquiler de circuitos internacionales en el 2004 - Proyecto Bala", recibida de la empresa \_\_\_\_\_, por S/1 595 745,60, señalando que la recurrente no presentó documentación que sustentara la determinación del importe cargado a la cuenta de gastos que le correspondía a ella, ni su causalidad, ni que se hubiera devengado en el ejercicio 2004.

En tal sentido, la Administración reparó el importe de S/160 515,60 provisionado como gasto del ejercicio 2004, al no haberse presentado la documentación que acredite fehacientemente que dicho importe correspondía a un gasto de la recurrente, su causalidad ni su devengamiento en el ejercicio 2004, con base en lo dispuesto por los artículos 37° y 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración otorgó un plazo a la recurrente para que formulara su descargo por escrito y con documentación sustentatoria al reparo efectuado, detallado en el punto 1.3 del rubro E del Anexo N° 1 del indicado requerimiento (foja 2215).

En respuesta, mediante escrito de 29 de agosto de 2008 la recurrente señaló que la provisión observada correspondió a una factura emitida el 31 de marzo de 2005 por \_\_\_\_\_ por "Alquiler de Circuitos Internacionales en el 2004 - Proyecto BALA" y que dicho proyecto consistió en la prestación de servicios de alquiler de circuitos que resultaban indispensables para el desarrollo de sus actividades, ya que le permitían el uso de aplicaciones como el Sistema Lotus, acceso al Sistema Informático de Gestión SAP y acceso a Internet, y de no haber contado con el mencionado servicio durante el ejercicio 2004, no hubiera sido posible realizar sus actividades económicas, agregando que al haber sido un servicio prestado en 2004, correspondía reconocer contablemente el gasto y reflejarlo en sus cuentas de resultados en el mismo ejercicio; como sustento de la utilización del servicio cuyo gasto fue provisionado, la recurrente adjuntó la impresión de diversas pantallas en las cuales se muestran las aplicaciones que utilizan y cuyo uso solo es posible a través del servicio de alquiler de circuitos prestados por su proveedor.

En el punto 1.3 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 2195 y 2196), la Administración dejó constancia que con relación a lo argumentado por la recurrente en relación a los servicios de alquiler de circuitos prestados por su proveedor \_\_\_\_\_, que aquélla no presentó contrato, acuerdo, informe u otro documento con el que se pudiera constatar el detalle y conformación de los servicios prestados a los cuales hizo referencia; asimismo, indicó que la recurrente no presentó documentación que sustentara la parte que le correspondería asumir como gasto del importe total facturado por \_\_\_\_\_, que dicho gasto hubiera correspondido a un servicio prestado y devengado en el ejercicio 2004, ni presentó documentación fehaciente que evidencie que dichos servicios corresponden a lo facturado por la referida prestadora del servicio de alquiler; en ese sentido, mantuvo el reparo al gasto provisionado en el ejercicio 2004 por S/160 515,60, con incidencia en el Impuesto a la Renta del referido ejercicio, al amparo de lo dispuesto por los artículos 37° y 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Asimismo, conforme al último párrafo del aludido artículo, para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, y cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Por su parte, el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable

 47



# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

al ejercicio de autos, señala que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, indicándose en el tercer párrafo del aludido artículo que las normas establecidas en el segundo párrafo serán de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Conforme se verifica de autos, la Administración reparó la provisión efectuada por la recurrente en el ejercicio 2004 por S/160 515,60, correspondiente al gasto sustentado en la Factura N° 001-20525 emitida el 31 de marzo de 2005 por [redacted] por "Alquiler de Circuitos Internacionales en el 2004 - Proyecto BALA" por S/1 595 745,60, siendo que el punto en controversia radica en establecer la causalidad del gasto, si el servicio se prestó efectivamente en el ejercicio 2004 y si la determinación del importe cargado a la cuenta de gastos correspondía a la recurrente.

Con relación a la causalidad del gasto, la recurrente señaló en sus recursos impugnativos que el alquiler de los circuitos internacionales del proyecto Bala sirvieron para llevar a cabo sus operaciones, dado que pudo comunicarse con sus clientes por correo electrónico, el acceso a la web le permitió navegar por Internet y realizar aquellas operaciones que se realizan por dicha vía, tales como presentar las declaraciones de impuestos a la Administración, capacitar a su personal y manejar el sistema contable de la empresa, así como para conectarse con las empresas del grupo.

A fin de establecer el devengamiento del gasto en el ejercicio 2004, la recurrente presentó impresiones de pantalla de sus sistemas operativos (Lotus, Internet, SAP) a las cuales habría accedido en dicho ejercicio mediante el uso de alquiler de circuito prestado por su proveedor (fojas 2070 a 2074).

Con relación al importe cargado a la cuenta de gastos, la recurrente afirmó que acordó con [redacted] que le facturaría el importe total del servicio prestado al grupo económico y que sería la recurrente quien posteriormente facturaría a cada una de las empresas del grupo la parte de la retribución que le correspondía pagar por su utilización. Además indicó que el servicio del alquiler de circuitos internacionales que [redacted] prestó a las empresas del grupo en el año 2004 ascendió US\$480 000,00 y que el importe total trasladado a las citadas empresas ascendió a US\$430 542,60, siendo la diferencia de US\$49 301,88, equivalente a S/160 515,60, lo que le correspondía como retribución y, por ende, considerar como gasto.

Como sustento del traslado del reembolso del gasto de la Factura N° 001-20525 de 31 de marzo de 2005 a las empresas [redacted], la recurrente adjuntó a su recurso de reclamación copia de las facturas de 17 de marzo de 2005 emitidas a dichas empresas (fojas 7163 a 7175).

De la evaluación de los argumentos y medios de prueba presentados se establece que si bien existe un nexo de causalidad entre los servicios que presta la recurrente y el gasto por alquiler de circuitos de telecomunicaciones, esta última no cumplió con levantar el resto de las observaciones formuladas por la Administración en torno a la deducibilidad de la provisión.

En efecto, la recurrente no acreditó que el gasto por el alquiler de los circuitos antes referidos se hubiera devengado en el ejercicio 2004, ya que si bien algunas impresiones de pantalla presentadas de los diversos usos en los que se plasma dicho arriendo aluden al empleo efectuado por la recurrente (fojas 2073 y 2074), dichos documentos no corresponden al citado año, advirtiéndose que algunas impresiones corresponden a la utilización de los circuitos de comunicaciones el 28 de agosto de 2008 y otros no indican la fecha a la que corresponden, aspecto que resultaba fundamental, dado que en el presente caso la factura emitida por el proveedor del servicio de alquiler corresponde al ejercicio 2005 y que -como ha sido constatado de los diversos contratos de servicios presentados por la recurrente- era usual entre las empresas del grupo que los servicios se facturaran por mes vencido, esto es, con posterioridad a la prestación del servicio, por lo que aquélla debía demostrar de manera fehaciente que el gasto se devengó en el ejercicio 2004 porque el servicio del alquiler fue utilizado en dicha fecha, extremo que no ha sido probado.

[Handwritten signatures and initials]





# Tribunal Fiscal

N° 06481-1-2018

Adicionalmente, la recurrente tampoco acreditó que el importe cargado a la cuenta de gastos correspondió a la parte del servicio que se habría devengado a su favor, no resultando suficiente señalar que la diferencia entre el valor del servicio facturado como gasto versus el valor del servicio trasladado a las demás empresas beneficiarias de la prestación constituyó el importe que le correspondía deducir como gasto, habida cuenta que para la cabal deducción del gasto debía tenerse en cuenta el uso que cada una de las empresas demandaba de los circuitos de comunicaciones en mención y en atención a ello correspondía establecerse la contraprestación de cargo de cada una, elementos que permitirían establecer la razonabilidad del gasto.

Sin embargo, la recurrente no presentó el acuerdo que afirma tuvo con sobre la distribución del gasto total del alquiler entre las diversas empresas del grupo, incluida ella, ni las condiciones de la prestación del servicio ni el acuerdo sobre la modalidad de centralizar la facturación por un servicio que beneficiaba a distintas empresas en una sola de ellas.

Con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no puede desconocer el gasto por la falta de presentación de un contrato, dado que la prestación del servicio puede verificarse en el hecho que sin los circuitos arrendados no podría haber accedido a cursos de Internet, páginas web, correos electrónicos, entre otros, se debe reiterar que no se ha cumplido con acreditar el uso del servicio en el ejercicio 2004, por lo que la provisión del gasto en dicho ejercicio no resulta procedente; en tal sentido, carece de validez lo argüido por la recurrente.

En cuanto a que no resultaba necesario que exista un contrato de arrendamiento de circuitos toda vez que el contenido de dicho servicio se encuentra regulado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones y OSIPTEL, se debe indicar que las regulaciones gubernamentales no contemplan ni el valor de los servicios ni su distribución entre las empresas que los recibían, ni las particularidades de la prestación individualizada a cada una de las empresas , por lo que carece de validez lo alegado en este extremo.

Por las consideraciones expuestas, corresponde confirmar la apelada en el extremo del reparo por provisión de gasto no acreditado con documentación fehaciente.

## Multas

Las Resoluciones de Multa N° a fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Según el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación 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.

Las resoluciones de multa antes mencionadas tienen su sustento en los reparos impugnados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, sus pagos a cuenta de marzo, julio, noviembre y diciembre de 2004 e Impuesto General a las Ventas de enero a marzo, julio, noviembre y diciembre de 2004, los cuales se han mantenido unos y levantado otros en la presente instancia, por lo que, en congruencia con ello, corresponde revocar la apelada en este extremo y disponer que la Administración reliquide las precitadas multas.

El informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 8067).

   49 



# Tribunal Fiscal

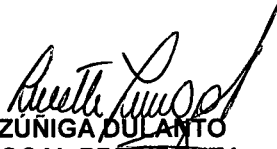
N° 06481-1-2018

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente el vocal Mejía Ninacondor.

## RESUELVE:


**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 31 de marzo de 2009 en el extremo que declaró inadmisibles las reclamaciones contra la Resolución de Multa N° y en el extremo de los reparos a la Nota de Crédito N° 002-1100, notas de crédito por exceso facturado (Notas de Crédito N° 002-1108, 002-1109, 002-1110 y 002-1111), notas de crédito por anulación de factura (Notas de Crédito N° 002-1123, 002-1124 y 002-1125) y notas de crédito provisionadas sin documentación sustentatoria (Notas de Crédito N° 002-1148, 002-1149, 002-1151, 002-1152, 002-1144 y 002-1145), y las multas vinculadas a los reparos mencionados, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos materia de controversia.

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

  
ZÚÑIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
MN/HV/CHS/BC/rmh