



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

EXPEDIENTE N°	5812-2020
INTERESADO	
ASUNTO	Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA	Lima
FECHA	Lima, 30 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2020, emitida por la
Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la
Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

CONSIDERANDO:

Que en cuanto al reparo por gastos por el servicio de cuna guardería y servicios de catering no acreditados fehacientemente, la recurrente señala que en el Resultado del Requerimiento N° se indicó que se le requirió que acreditara la causalidad de los referidos gastos, sin embargo en él se concluye que la documentación proporcionada no sustentaba fehacientemente los servicios observados, aspecto que también recoge la Resolución de Determinación N° impugnada.

Que indica que la causalidad supone que el gasto realizado sea necesario, normal y razonable, lo cual se explica y no se demuestra documentariamente, siendo que dicha demostración se da en la fehaciencia, al corresponder a la parte formal, en la que de la revisión de los documentos debe desprenderse la efectiva realización de la operación.

Que añade que la fehaciencia implica demostrar documentariamente que el desembolso efectuado por un servicio efectivamente se produjo, y si bien las normas del Impuesto a la Renta no han definido el concepto de fehaciencia del gasto, ello ha sido abordado por la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, tal como las Resoluciones N° 07977-3-2009, 00816-2-2010, 09842-4-2007, 02569-3-2005, entre otras, las cuales señalan que corresponde que se demuestre la fehaciencia de un gasto con documentación adicional que en su conjunto otorgue indicios razonables de la efectiva realización de la operación, lo que significa que se presenten pruebas idóneas para acreditar su realización.

Que refiere que la Administración al cuestionar una operación por no fehaciente, no puede a su vez indicar que tales gastos no cumplen con el principio de causalidad, debido a que el análisis de la causalidad supone necesariamente que previamente se haya establecido la fehaciencia del gasto, lo que evidencia una contradicción al momento de sustentar el reparo, invocando al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12669-3-2014 y 02697-5-2017, a lo que agrega que tal contradicción afecta la validez de la resolución de determinación impugnada al no encontrarse debidamente motivada y, por tanto, es nula conforme con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que menciona que presentó documentación suficiente y necesaria para demostrar la realidad de los servicios prestados; así, precisa que presentó las facturas, medios de pago, propuesta, contrato de locación de servicios, constancias de detracción, relación de colaboradores con el beneficio Optiland, lista de derecho habientes, formatos de ficha de inscripción, políticas del empleador, comunicaciones del empleador, comunicaciones de los trabajadores, lista de niños atendidos, informes del servicio realizado, lista de profesionales que atendieron a los niños, los que deben ser evaluados en forma conjunta, conforme lo señala la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08320-4-2019.

1 ay



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que explica que el servicio estuvo dirigido a los hijos de sus trabajadores, el que fue comunicado al personal vía correo electrónico, presentados en el procedimiento de fiscalización, a lo que precisa que en el ejercicio fiscalizado se tuvo a cuarenta niños registrados dentro del servicio de guardería.

Que refiere que la discrepancia entre documentos internos, la existencia de diferencias o que no cuadren algunos reportes, no implica que el servicio no sea real, pues ello supone un abuso en la interpretación de la fehaciencia del gasto, debido a que ha demostrado que los gastos son causales, siendo que la Administración discute que como no tiene documentación adicional a la presentada, dichos gastos no son fehacientes, cuando ha presentado ocho tipos de sustentos, vulnerándose su derecho al debido procedimiento al rechazarse la documentación presentada o al indicarse que esta presenta discrepancias.

Que en cuanto al reparo por gastos por regalías por los cuales no se sustenta la causalidad, indica que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 814-2-98, la causalidad no implica el carácter indispensable del gasto, sino que debe demostrarse que la adquisición del bien o servicio tenga como objeto final generar ingresos o mantener la fuente generadora de renta; debiendo considerarse también el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09318-10-2015, según la cual la deducibilidad del gasto no se encuentra condicionada a que necesariamente se obtengan ingresos de manera efectiva, siendo posible incluso que la renta no se produzca en el mismo ejercicio, bastando solo la posibilidad que existan beneficios futuros.

Que señala además que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08731-8-2017 se indicó que el gasto por regalías cumple con el principio de causalidad aun cuando el titular del derecho sea socio o representante de la empresa; a lo que agrega que no es su responsabilidad que otra empresa con el mismo giro de negocio tenga o no ingresos, y que ello no implica que se desconozca la causalidad de la contratación de la marca. Añade que proporcionó la documentación sustentatoria que permite determinar la naturaleza del gasto incurrido y su necesidad para las actividades generadoras de rentas de tercera categoría.

Que con relación al reparo por gastos por el servicio de promoción y comercialización de bienes y servicios no acreditados fehacientemente, indica que conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05732-1-2005, para observar la fehaciencia de las operaciones, la Administración debe investigar todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes, valorándolos en forma conjunta; por lo que, a efecto de desconocer la deducción de un gasto, corresponde a la Administración demostrar de forma indubitable que la operación no se realizó y que por ello no corresponde al contribuyente efectuar tal deducción, indicando cuál es el mínimo de información que el auditor tributario tuvo en consideración para calificar a la operación como inexistente; siendo que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y sus beneficiarios, conforme con las Resoluciones N° 0005-3-2017, 10858-1-2011, 02565-3-2002 y 06072-5-2003 emitidas por el Tribunal Fiscal.

Que arguye que la Administración señala en el Resultado del Requerimiento N° _____ que solo cumplió con proporcionar anexos a los contratos o documentos por los servicios adicionales, lo que no es correcto, toda vez que presentó diversa documentación que acredita la fehaciencia de los servicios.

Que añade que la diferencia entre documentos internos o la no concordancia de algunos reportes, no significa que los servicios no sean reales, pues ello supone un abuso en la interpretación de la fehaciencia del gasto, habiendo demostrado que los gastos son causales, siendo que la Administración concluye que al no contar con documentación adicional a la presentada aquellos no son fehacientes, a pesar que presentó diez tipos de sustento; a lo que precisa que el rechazo de la documentación presentada o el indicar que ellos presentan discrepancias implica una vulneración a su derecho al debido procedimiento.

A series of four handwritten signatures or initials, appearing to be legal signatures, are arranged horizontally. The first signature on the left is a stylized 'V'. To its right is a signature that includes a 'K' and a '2'. Further to the right is a signature that includes a 'J' and a '2'. On the far right is a signature that includes a 'y'.



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que agrega que no es concebible que la Administración pretenda que prohíba a sus trabajadores laborar en otras empresas y que generen más ingresos para sus familias, siendo que su personal de ventas solo tiene un horario de trabajo de 5 horas, pudiendo luego de este realizar otras actividades.

Que por su parte, la Administración señala que la documentación presentada por la recurrente no permite acreditar la fehaciencia de los servicios que habrían prestado los proveedores y así como tampoco sustentó el gasto por multa administrativa y no acreditó la causalidad de los gastos por regalías, por lo que mantuvo los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que en el caso de autos, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial mediante Carta N° y Requerimiento N°, notificados el 18 de setiembre de 2018¹, de fojas 2287 y 2313, por el Impuesto a la Renta de los períodos de enero a diciembre de 2017², como resultado del cual efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del referido ejercicio por: i) gastos por el servicio de cuna guardería y servicios de catering no acreditados fehacientemente por S/ 251 572,00; ii) gasto por multa administrativa no sustentado por S/ 11 850,00; iii) gastos por regalías por los cuales no se sustenta la causalidad por S/ 3 930 715,00; y iv) gastos por servicio de promoción y comercialización de bienes y servicios no acreditados fehacientemente por S/ 6 262 104,00; como consecuencia del cual emitió la Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, de fojas 2437 a 2440.

Que en ese sentido, es materia de controversia en el caso de autos establecer si los citados reparos se encuentran conformes a ley.

Que de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente, de fojas 2551 y 2552, se aprecia que es una empresa que se dedica a las telecomunicaciones.

Gastos por el servicio de cuna guardería no acreditados fehacientemente

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° de foja 2438, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por gastos por el servicio de cuna guardería no acreditados fehacientemente por la suma de S/ 251 572,00³; sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de foja 2274, la Administración, a efecto de verificar los cargos realizados en las cuentas que afectan a resultados, requirió a la recurrente que,

¹ Depositados el 17 de setiembre de 2018 en el sistema electrónico - Notificaciones Buzón SOL de la recurrente, de fojas 2288 y 2314, conforme con el inciso b) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, que estipula que tratándose del correo electrónico u otro medio electrónico aprobado por la SUNAT u otras Administraciones Tributarias o el Tribunal Fiscal que permita la transmisión o puesta a disposición de un mensaje de datos o documento, la notificación se considerará efectuada el día hábil siguiente a la fecha del depósito del mensaje de datos o documento; por lo que la anotada notificación se efectuó el día hábil siguiente, esto es, el 18 de setiembre de 2018.

² Señalándose como elemento del tributo a fiscalizar a los gastos y como aspecto contenido en el elemento a fiscalizar a los gastos administrativos y de ventas.

³ Cabe anotar que en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° la Administración denominó al reparo "gastos por el servicio de cuna guardería y servicios de catering no acreditados fehacientemente", siendo que si bien conforme se aprecia del numeral 4.4 del punto 1.1 del Resultado del Requerimiento N° de foja 2214, la observación comprendía a los i) Gastos por el servicio de catering para atención de clientes por S/ 34 576,28 y ii) Gastos por el servicio de guardería y estimulación temprana para niños por S/ 251 571,75, solo este último importe fue recogido en la Resolución de Determinación N°



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

entre otros, presentara los comprobantes de pago y la documentación sustentatoria de los cargos detallados en su Anexo N° 1, entre los cuales se encontraba la Factura N° 0001- emitida por "Servicio de guardería y estimulación temprana para niños", de foja 2271; indicando que a fin de sustentar los gastos respectivos debía presentar contratos, informes, órdenes de servicio, documentación de conformidad del servicio, entre otros, que permitan acreditar su realización y establecer su fehaciencia.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de foja 2267, la Administración dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente en relación con la Factura N° 0001- por el "Servicio de guardería y estimulación temprana para niños" emitida por anotando que en las Cuentas 931101 – Gastos de Ventas y 921101 – Gastos Administrativos se verificaron registros similares durante los períodos de enero a diciembre de 2017, por lo que el sustento de tales operaciones sería solicitado en el Requerimiento N°

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de fojas 2248, 2249, 2252 y 2256, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en atención al punto 1 del Requerimiento N° de cuya evaluación observó que los beneficiarios del gasto por el servicio de cuna guardería serían sus trabajadores y anotó respecto a la documentación proporcionada, lo siguiente: el documento "Propuesta – Presentación" de "Optiland Cuna y Guardería" fue emitido por la nueva razón social del proveedor que corresponde al ejercicio 2018, cuando el gasto es del ejercicio 2017; los formatos de fichas de inscripción no tienen firmas de los padres ni de los representantes y/o responsables de la cuna guardería; presentó reportes de los trabajadores que cuentan con derecho habientes y la relación de los que contarían con el beneficio, mas no proporcionó documentación que permita verificar la fehaciencia de la operación; la factura señala en forma global "servicio de guardería y estimulación temprana para niños" sin precisar el período al que corresponde ni la cantidad de niños, a pesar que el documento "Propuesta – Presentación" señala que el precio es S/ 1 300,00 por cada uno.

Que considerando lo antes mencionado, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la base legal y documentación respectiva, la fehaciencia de los cargos contabilizados en la Cuenta 931101 vinculados a descritos en su Anexo N° 1, de foja 2232, para cuyo efecto debía presentar la política del beneficio otorgado a los trabajadores, las condiciones para acceder a dicho beneficio, indicando si hubo descuentos a las remuneraciones de los trabajadores por el servicio; comunicaciones hacia los trabajadores sobre los detalles del servicio; documentos emitidos por los trabajadores solicitando acceder al servicio y las boletas de pago de los beneficiarios; documentos que permitan verificar la cantidad de hijos menores de edad atendidos efectivamente y el tipo de servicio recibido, así como el lugar y el horario de atención y el tipo de servicio prestado; informes del servicio realizado de parte del proveedor del servicio, reportes de atención y/o cualquier otra documentación que sustente el servicio efectivamente prestado; documentos que permitan verificar quiénes fueron los profesionales que prestaron el servicio, y cómo se reportó el servicio a los padres de los menores atendidos; entre otros.

Que mediante escrito de fojas 2165 a 2171, la recurrente indicó que tenía como objetivo tranquilizar y minimizar las preocupaciones de los padres de familia de la empresa respecto al cuidado de sus hijos, sabiendo que ellos estarían atendidos por profesionales especializados y dedicados a la educación y el cuidado de sus hijos cerca al lugar de trabajo, por lo que optó por brindar el servicio de guardería gratuito para sus colaboradores en forma gratuita.

Que agregó que el servicio fue comunicado al personal de la empresa vía correo electrónico, habiendo registrado alrededor de 40 niños en el año 2017, siendo que los servicios fueron cancelados mediante transferencias bancarias; y a efecto de acreditar lo solicitado indicó que proporcionaba la política respecto del beneficio otorgado, comunicaciones a los trabajadores, documentos emitidos por los trabajadores solicitando acceder al servicio, lista de menores con su ficha de inscripción, licencia de funcionamiento,

✓ ✓ / 4 ✓



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

certificado de inspección técnica, informes de actividades realizadas y programación mensual de actividades del proveedor, informe de progreso de niños y comunicación a los padres para acceder a las cámaras de seguridad, comunicación a los padres mediante el cuaderno informativo de actividades diarias, relación de profesionales que prestaron el servicio, facturas, constancias de detacción y bancarización del pago; indicando que de ello se concluía que cumplía con acreditar la fehaciencia de los gastos observados.

Que en el numeral 1.1 del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 2214 a 2218 y 2220 a 2228, la Administración concluyó que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente, el servicio de cuna guardería y estimulación temprana para niños, por la suma de S/ 251 571,75, no se encontraba sustentado fehacientemente.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación por el servicio de cuna guardería por S/ 251 572,00, de fojas 2291 a 2293; dejándose constancia en el Resultado del Requerimiento N° de foja 2289, que la recurrente no presentó sus descargos debidamente sustentados, por lo que mantuvo el reparo.

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

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gasto, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones fehacientes. Asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, se ha indicado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con lo expuesto para sustentar válidamente la deducción del costo o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a operaciones fehacientes realizadas por los compradores con sus proveedores, para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que de autos se aprecia que la recurrente con la finalidad de sustentar la fehaciencia de las operaciones reparadas, adjuntó copia de los comprobantes de pago, estados de cuentas corrientes, registro contable, copia de constancias de detacciones, contrato de locación de servicios, política de beneficio, relación del personal encargado de brindar los servicios, relación de trabajadores e hijos beneficiados, informes de progreso, comunicado, cuadernos de diario, programaciones mensuales y de actividades, informe de

6 / 5 7



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

actividades, fotografías, consultas derechohabiente, propuesta presentación, licencia de funcionamiento, certificado de inspección técnica y correos electrónicos.

Que según se aprecia de los numerales 4.1, 4.3 y 4.4 del punto 1.1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 2214 a 2218, 2221 y 2222, la Administración efectuó el reparo respecto de las Facturas N° 001- 001- 001- 001- 001- 001- 001- 001- emitidas por 001- 001- 001- 001- 001- y 001- por el "Servicio de guardería y estimulación temprana para niños".

Que con relación a las copias de las facturas, los estados de cuenta del Banco Scotiabank y Banco de Crédito del Perú, su registro contable, las copias de las constancias de detacciones, que acreditarían la cancelación de las facturas observadas, de fojas 1272 a 1509, así como el cuadro de detalle de pagos al proveedor correspondientes al ejercicio 2017, de fojas 1510 y 1511, es del caso señalar que la presentación de los comprobantes de pago, su pago y las constancias de detacciones, únicamente dan cuenta de la emisión del comprobante de pago, su cancelación y del cumplimiento de una obligación legal, mas no acreditan la efectiva realización del servicio que describe los facturas reparadas.

Que obra en autos la "Política de beneficio Cuna Guardería – Optiland", de fojas 1693 y 1694, en la que se observa que se tuvo el objetivo de crear un espacio donde funcione una guardería que sirva de enseñanza, atención y cuidado para los hijos de los colaboradores de con más de tres meses en la organización y que requieran del apoyo para el cuidado de sus hijos dentro un ambiente seguro (guardería) y que contribuya con su estimulación temprana, dirigido a menores que se encuentren entre los 3 meses y 3 años de edad, siendo que dicho servicio sería gratuito, indicándose que era responsabilidad de los padres informar al momento de la inscripción el tipo de seguro médico con el que contaba el menor a fin de atender posibles accidentes o enfermedades durante el horario de clases, debiendo aquellos asistir de manera puntual a las reuniones convocadas por la directora, que se buscaba que los niños fueran atendidos por un equipo de profesionales seleccionados cuidadosamente con la preparación necesaria para cada puesto de trabajo, y que el área de Gestión y Desarrollo Humano sería el responsable de difundir el beneficio y monitorear las actividades en el ámbito de su competencia; no obstante, dicho documento no cuenta con fecha de su elaboración que permita vincularlo con los servicios reparados, no indicándose tampoco en él que sería el proveedor que se encontraría a cargo de la ejecución del servicio de cuna guardería, apreciándose de aquél solo las condiciones del beneficio otorgado a los colaboradores de la recurrente, así como sus objetivos y beneficiarios, mas no la efectiva prestación de tales servicios por el referido proveedor.

Que asimismo, de fojas 1760 y 1761 se aprecia que el 1 de febrero de 2017 la recurrente y celebraron el "Contrato de Locación de Servicios", de cuya cláusula segunda se observa que se obligó ante la recurrente a prestar los servicios que consistían en: i) realizar actividades de enseñanza y estimulación temprana para niños de 0 a 3 años, ii) brindar el ambiente adecuado para el uso del lactario, iii) organizar actividades recreativas para los niños de 0 a 3 años, iv) proporcionar el personal técnico para atender las necesidades básicas de los niños, y v) brindar el personal capacitado para estimular y afinar las habilidades de psicomotricidad fina, gruesa y motora con actividades acordes a la edad; asimismo, en la cláusula cuarta se estableció como plazo del contrato tres años, contados desde el 1 de febrero de 2017 hasta el 31 de enero de 2020, pudiendo dicho plazo prorrogarse, en la cláusula quinta que los honorarios ascenderían a S/ 30 000,00 mensuales, y en la cláusula séptima la obligación de informar a la recurrente sobre el desarrollo de los servicios contratados como mínimo una vez por mes. Al respecto, debe indicarse que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, siendo que en el presente caso solo evidencia un acuerdo de voluntades para la prestación de un servicio, pero no que este se hubiese efectuado, de

f t / 6 y



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04832-3-2005, por lo que aquél no es suficiente para acreditar la efectiva realización del servicio contratado.

Que a foja 1513 la recurrente presentó el documento mediante el cual detalla la relación del personal encargado de brindar sus servicios, documento que no cuenta con fecha de emisión, cuya sola presentación no permite establecer la fehaciencia del servicio de cuna guardería; debiendo anotarse, en primer término, que el mencionado documento fue suscrito por en calidad de Directora de indicándose en el mismo documento que ingresó como Directora el 1 de enero de 2018⁴, y de otro lado, conforme se aprecia a fojas 2447 y 2556, la razón social de corresponde a la razón social modificada de con fecha 20 de julio de 2018.

Que a fojas 1681 y 1757 obran la "Relación de niños en Optiland durante el año 2017" y la "Relación de colaboradores con beneficio Optiland durante el año 2017", en los que se indican los datos de los menores que habrían recibido el servicio de guardería y estimulación temprana en el ejercicio 2017, consignándose sus fechas de nacimiento, y los datos de los padres de familia incluyendo su cargo y fecha de ingreso a la empresa, los cuales, como se aprecia de su contenido, no resultan suficientes a efecto de acreditar la efectiva realización de los servicios reparados, habiéndose adjuntado también los documentos "Ficha de Inscripción Optiland", de fojas 1600 a 1678, por los menores que se señalan en la relación antes indicada, de cuya revisión se aprecia que describen información sobre el alumno (datos e información médica) y los datos de los padres, no obstante ninguno de ellos consignan la fecha de su elaboración que permitan vincularlos con el servicio de cuna guardería en el ejercicio 2017, el responsable de su elaboración en nombre del proveedor ni la firma o autorización de los padres dando conformidad a la solicitud del servicio.

Que en cuanto a los "Informes del progreso del niño" presentados por cuatro menores, de fojas 1531 a 1537, se aprecia que corresponden a documentos signados con fecha 1 de setiembre de 2017 y membretados con "Optiland Cuna Guardería", suscritos por en calidad de profesora, y en calidad de Directora de Optiland, no obstante, conforme se ha indicado anteriormente, a la fecha que tales documentos indican (1 de setiembre de 2017), por un lado, aun no variaba su razón social, y de otro, quien suscribe tales informes es en calidad de Directora, sin embargo conforme lo señalado en el documento de foja 1513, presentado por la recurrente, ingresó como directora el 1 de enero de 2018; no apreciándose tampoco documentación que respalde las actividades desarrolladas por el proveedor en relación con las facturas observadas; por lo que tales documentos no permiten establecer la efectiva prestación del servicio observado.

Que en cuanto al documento titulado "Comunicado", de fojas 1526 a 1529, en el que se informa la ruta para la visualización de las cámaras internas de la cuna a de su revisión no se aprecia la fecha a la que corresponde dicho comunicado, que permita asociarlo a los servicios observados, debiendo indicarse además que no se encuentra dentro de la relación de padres de familia proporcionada por la recurrente de foja 1757, en los que detalla a los beneficiarios del servicio de cuna guardería durante el año 2017, ni tampoco figura en los documentos "Ficha de Inscripción Optiland" como madre de familia de alguno de los menores, de fojas 1600 a 1678.

Que sobre los dos cuadernos informativos adjuntados, de fojas 1515 a 1524, debe indicarse si bien corresponderían a la agenda de dos menores, haciéndose referencia a su comportamiento, alimentación, atenciones brindadas y envío de comunicados, de su contenido no es posible determinar con certeza la realización del servicio de guardería y estimulación temprana contratado por la recurrente al referido proveedor en el ejercicio acotado, pues en el que obra a fojas 1520 a 1524 se indican fechas que

⁴ Asimismo, se alude a otro personal con fecha de ingreso correspondiente al año 2018.

/ 8 / 7 4



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

corresponden al año 2018, siendo el presente caso vinculado al ejercicio 2017, y en algunos casos no se aprecia el año al que corresponde; mientras que el que obra a fojas 1515 a 1519 no contiene conformidad alguna por el padre de familia o apoderado.

Que mediante carta de 13 de febrero de 2017, de foja 1582, se aprecia que la Directora y señala que cumple con remitir las "Programaciones mensuales de las actividades para el año 2017" y la "Programación de actividades psicomotrices para los niños de 3 a 36 meses", debiendo indicarse, al respecto, que de acuerdo con el documento proporcionado por la propia recurrente de foja 1513, tal persona inició sus labores como directora en enero de 2018; asimismo, de la revisión de las programaciones adjuntas a la mencionada carta, de fojas 1559 a 1581, se tiene que estas detallan las actividades cuya realización se habría programado en el año 2017, sin que se hubiese presentado documentación que acredite su efectiva realización, más aun cuando conforme con la cláusula séptima del "Contrato de Locación de Servicios" de 1 de febrero de 2017, de foja 1760, se encontraba obligada a informar a la recurrente sobre el desarrollo de los servicios una vez al mes como mínimo.

Que de igual modo, el "Informe de actividades realizadas durante el año 2017 en nuestra cuna – guardería Optiland", de fojas 1592 a 1594, solo da cuenta de actividades que se habrían realizado de marzo a diciembre de dicho año, sin que la recurrente haya presentado documentación sustentatoria sobre la realización de tales actividades, ni su conformidad por parte de la recurrente.

Que de otro lado, respecto de las fotos presentadas, de fojas 1584 a 1591, en el que se observan niños realizando diversas actividades o personas al cuidado de ellos, habiéndose indicado de manera manuscrita la identificación de cada uno de ellos, debe indicarse que estas no acreditan la prestación efectiva de los servicios reparados, por cuanto de su contenido no es posible establecer con certeza que corresponde a ellos.

Que los reportes "Consulta de derechohabiente", de fojas 1738 a 1756, dan cuenta de los derechohabientes de los trabajadores que se encuentran asegurados en Essalud, lo cual en modo alguno permite establecer la fehaciencia de los servicios reparados.

Que del documento "Optiland Cuna y Guardería Propuesta – Presentación", que obra a fojas 1775 a 1779, se advierte que se trata de una presentación sin fecha en la cual se da a conocer las consideraciones para la contratación de una guardería para los hijos de los colaboradores con edad de 0 a 3 años en una guardería cerca al lugar de trabajo (objetivos, impacto social, capacidad máxima de atención por tipo de aula y zona, ubicación de la guardería y beneficios) y los costos; sin embargo, tal documento no permite acreditar la fehaciencia de los servicios que fueron contratados, al no sustentar su efectiva realización.

Que la Licencia de Funcionamiento y el Certificado de Inspección Técnica de Seguridad, de fojas 1596 y 1597, solo acreditan la autorización concedida a _____ a fin de realizar sus actividades o el cumplimiento de las normas de seguridad en edificaciones vigentes, mas no que aquella hubiese prestado los servicios reparados a la recurrente.

Que a fojas 1689 a 1691 obran correos electrónicos de comunicación sobre la pre-apertura de Optiland, así como la invitación a la pre-inscripción, teniendo como destinatario el correo desarrollohumano@optical.pe e indicándose que la respuesta debía dirigirse al mismo correo (desarrollohumano@optical.pe); siendo que si bien aquellos habrían sido remitidos a fin de dar a conocer el servicio de guardería a su personal, no acreditan la efectiva prestación de los servicios que habrían sido contratados.

✓ ✓ / 8 ay



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que finalmente, en cuanto a los correos electrónicos de fojas 1684 a 1686, debe indicarse que estos no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de los servicios reparados por el referido proveedor, pues solo evidenciarían que hubo personas interesadas en acceder a tales servicios.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación descrita, se advierte que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, esta no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la efectiva prestación de los servicios registrados como gasto y reparados por la Administración, no obstante haber sido requerida expresamente para ello; en tal sentido, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con el argumento de la recurrente en el sentido que la Administración incurre en contradicción al sustentar el reparo tanto en el incumplimiento del principio de causalidad como en la no acreditación de la fehaciencia del gasto, invocando la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12669-3-2014 y 02697-5-2017, cabe indicar que del contenido de los resultados del requerimiento que sustenta el valor impugnado se advierte que el reparo se sustenta esencialmente en la falta de fehaciencia de los servicios analizados, siendo que al haberse efectuado el análisis en conjunto de la documentación presentada, se llegó a determinar que estos no acreditaban que los servicios hubieran sido efectivamente prestados, lo que ha sido corroborado por esta instancia; asimismo, en la mencionada Resolución N° 02697-5-2017, este Tribunal advirtió la existencia de una contradicción en el sustento del reparo, toda vez que si bien en un primer momento se cuestionó la falta de documentación probatoria suficiente que acreditara la efectiva prestación del servicio, por otro lado, se concluyó que la recurrente no cumplió con acreditar la causalidad y la relación de los gastos con los ingresos del ejercicio, lo que demostraba que ya no se cuestionaba la existencia del servicio prestado, sino la relación de causalidad con la generación de la renta gravada, y en la Resolución N° 12669-3-2014, se discutió un caso vinculado a operaciones no reales regulado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, en el que en el procedimiento de fiscalización se indicó que el reparo por operaciones no reales correspondía a la situación prevista en el inciso b) del artículo 44 de la referida ley y en los valores se consignó el inciso a) del mismo artículo; situaciones diferentes a la de autos, en el que la Administración ha sustentado el reparo en la falta de fehaciencia de los servicios por los que se giraron las facturas observadas, por lo que dichas resoluciones no resultan aplicables. En ese sentido, no corresponde amparar tal alegato, ni la nulidad invocada de la resolución de determinación impugnada con base en tal argumento.

Que tal como se aprecia del análisis realizado, el reparo materia de grado se sustenta en la falta de acreditación de la fehaciencia de los servicios acotados, conclusión a la que se arribó de la evaluación en conjunto de los documentos que obra en autos, la que ha sido mantenida por esta instancia, no apreciándose el abuso que alega la recurrente, ni la vulneración al debido procedimiento invocado, pues la documentación presentada por ella ha sido meritoria; a lo que cabe agregar que al haberse reparado la fehaciencia de tales gastos, no resultan atendibles los argumentos relacionados a que cumplió con acreditarse su causalidad.

Gasto por multa administrativa no sustentado

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° de foja 2438, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por gasto por multa administrativa no sustentado documentariamente, por la suma de S/ 11 850,00; sustentándose en el Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de fojas 2246, 2249 y 2254, la Administración dio cuenta del gasto por multa administrativa que se encontraba relacionado a una provisión contable con la glosa "Municipalidad distrital de Miraflores" por S/ 11 850,00, por el que la recurrente no proporcionó documentación que acreditaría la correcta deducción del gasto, verificándose

f v / 9 4



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

que la provisión realizada no formaba parte de las deducciones tributarias para determinar la renta neta imponible del ejercicio, por lo que observó dicho gasto a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, señalándose que en caso la recurrente tuviera opinión contraria, sustentara legal y documentariamente la deducción observada.

Que en el numeral 1.5 del punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº de fojas 2198 a 2200, la Administración señaló que la recurrente no sustentó el gasto observado, por lo que no procedía reconocer su deducibilidad para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento Nº emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación por la referida multa administrativa por S/ 11 850,00, de fojas 2291 a 2293; dejándose constancia en el Resultado del Requerimiento Nº de foja 2289, que aquella no presentó descargos debidamente sustentados, por lo que mantuvo el reparo.

Que conforme se ha indicado, en el Requerimiento Nº la Administración solicitó a la recurrente el sustento del referido gasto, siendo que conforme se ha dejado constancia en su resultado, aquella no desvirtuó la observación de la Administración con la documentación sustentatoria respectiva, y estando a que ni en instancia de reclamación como de apelación ha esbozado argumentos ni desvirtuado de forma alguna dicho reparo, y al encontrarse este conforme a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Gastos por regalías por los cuales no se sustenta la causalidad con la generación y/o mantenimiento de la renta gravada

Que del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº de foja 2438, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por gastos por regalías por los cuales no se sustenta la causalidad con la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, por la suma de S/ 3 930 715,00; sustentándose en el Resultado del Requerimiento Nº y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº de foja 2274, la Administración, a efecto de verificar los cargos realizados en las cuentas que afectan a resultados, requirió a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y la documentación sustentatoria de los cargos detallados en su Anexo Nº 1, vinculados, entre otros, al pago de regalías, de foja 2271; indicando, entre otros, que debía acreditar que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº de fojas 2264 a 2266, la Administración indicó que los gastos por regalías correspondían al uso de la marca de servicio cuyo titular era asimismo, dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente y que en la Cuenta 931101 – Gastos de Ventas se verificaron registros similares durante los períodos de enero a diciembre de 2017, por lo que el sustento de tales gastos sería solicitado en el Requerimiento Nº a efecto que se acreditara que se trataban de gastos propios y/o necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, conforme lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº de fojas 2233 a 2246, la Administración dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente en atención al punto 1 del Requerimiento Nº, indicando que con fecha 16 de abril de 2009 inició sus actividades, señalando como actividad principal "Otras Actividades de Telecomunicaciones", y que el 17 de setiembre de 2014 la recurrente actualizó su nombre comercial a Agregó, al

10
11



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

respecto, que según Resolución N° inscribió en el Registro de Marcas de Servicio de la Propiedad Industrial la marca de servicio inscrita con Certificado N° 57790 (denominación y logotipo), siendo su titular y teniendo como fecha de vencimiento el 17 de julio de 2019; posteriormente la marca de servicio fue cedida mediante Licencia de Uso, según Resolución N° de 5 de diciembre de 2014, a favor de la recurrente, hasta el 30 de diciembre de 2018. Anotó, además, que con fecha 12 de octubre de 2009 la empresa obtuvo la concesión única para la prestación de servicios públicos de telecomunicaciones por veinte años, conforme con la Resolución Ministerial N° 664-2009-MTC/03, siendo que, posteriormente, el 23 de abril de 2013 solicitó la aprobación de la transferencia de la concesión a favor de la recurrente, la que se aprobó el 7 de marzo de 2014 mediante Resolución Viceministerial N° 111-2014-MTC/03.

Que añadió que la recurrente inició sus actividades el 18 de abril de 2013, y un año después se le transfirió la concesión antes mencionada (7 de marzo de 2014), hecho que coincidió con el incremento de su nivel de ventas en años posteriores a la transferencia de la concesión, conforme advierte de sus declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta, consolidándose en el mercado desde que adquirió la titularidad de la concesión; ocurriendo lo contrario con la empresa que le transfirió la titularidad; asimismo, resaltó el hecho que esta última ostentaba el derecho exclusivo sobre el nombre comercial desde la fecha de inicio de sus actividades (16 de abril de 2009), siendo que el 17 de julio de 2009 el accionista principal de la referida empresa registró como marca de servicio la denominación y logotipo a título personal, no existiendo en ese contexto algún acto de oposición por tratarse de su accionista principal; no obstante ello, el 17 de setiembre de 2014 la recurrente modificó su nombre comercial a , sin que existiese tampoco oposición a ello por tratarse de una empresa del mismo grupo, notándose que su actividad principal declarada (telecomunicaciones) muestra similitud con la marca de servicio registrada y además es similar a la actividad principal de la empresa y con fecha posterior, el 10 de diciembre de 2014, mediante Resolución N° el titular de la marca de servicio y principal accionista, cedió a la recurrente la Licencia de Uso de la marca de servicio, a pesar que ya venía siendo utilizada por aquella desde el 17 de setiembre de 2014 y su actividad principal era muy similar. A su vez, advirtió que verificó retenciones declaradas y efectuadas a por rentas de segunda categoría en períodos discontinuos en diferentes ejercicios (se precisó que durante el ejercicio 2017 se declaró todos los meses, sin embargo, la base imponible declarada por tales retenciones era mayor al total de gastos por regalías contabilizado).

Que considerando lo expuesto, a efecto de verificar los cargos realizados relacionados a gastos por concepto de regalías por el importe total de S/ 3 930 715,00, la Administración requirió a la recurrente que acreditara que estos se trataban de gastos propios y/o necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, conforme lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los que detalló, según el comprobante de pago respectivo, en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° de foja 2231; para lo cual debía explicar el motivo de la necesidad del gasto y la vinculación con la generación de ingresos, respecto de las regalías por uso de la marca de servicio considerando que dicha denominación ya venía siendo utilizada como nombre comercial a la fecha del contrato de licencia de uso de la marca; explicar en qué medida la marca de servicio le permitió construir su identidad empresarial, cuáles fueron los beneficios directos o indirectos que logró obtener de su uso, así como señalar los clientes que logró captar por el uso de la marca; indicar el motivo por el cual suscribió un Contrato de Licencia de Uso de la Marca si a la fecha de su suscripción que fue el 30 de diciembre de 2013 no contaba con la respectiva resolución de Indecopi; indicar por qué en el año 2017 realizó el pago de regalías y la respectiva retención por rentas

⁵ Por "servicios de acceso a redes mundiales informáticas de comunicación, transmisión de datos interempresarial, contenido multimedia, servicios de telecomunicaciones en general".

/ ✓ / 11 9



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

de segunda categoría y en los ejercicios (2014 a 2018) que estuvo vigente el Contrato de Licencia de Uso de la Marca aquello fue realizado en forma discontinua y en el 2018 no se realizó ningún pago al respecto; y precisar por qué contabilizó el importe de S/ 3 930 715,00 por el total de gastos por regalías y declaró por retenciones de segunda categoría efectuadas a una base imponible mayor (S/ 10 535 397,00).

Que mediante escrito de 3 de mayo de 2019, de fojas 2148 a 2156, la recurrente señaló que los pagos realizados por concepto de regalía en el ejercicio 2017 se encontraban debidamente sustentados con el contrato suscrito y la inscripción de la cesión en uso de la marca en Indecopi, vigente hasta el 30 de diciembre de 2018; asimismo, indicó que conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11663-3-2007 y 08731-8-2017, es posible que un accionista inscriba su marca, la ceda a la empresa a la cual pertenece y cobre una retribución por ello; que el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no limita la deducción de gastos por regalías, por lo que solo es necesario sustentar la fehaciencia de la cesión en uso de la marca, tratándose de un gasto deducible y aceptable, respecto del cual, anotó, que contaba con el respectivo contrato de licencia, las facturas, las declaraciones y pago de retenciones mediante el Formulario Virtual PDT 617 y los medios de pago con los que efectuó la cancelación de los referidos comprobantes; que contrariamente a lo señalado por la Administración, cumplió con pagar las regalías a de acuerdo con el contrato suscrito; que si bien a nivel de las declaraciones de retenciones consignó una mayor base imponible, eso se debía a que en el ejercicio 2017 realizó adelantos de pagos de regalías; y que la necesidad de un gasto no supone que sea de carácter indispensable, pues el principio de causalidad debe ser aplicado de manera amplia, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 814-2-98, no encontrándose condicionada su deducción a que necesariamente se generen ingresos en el mismo período en que se realiza, siendo solo necesario que exista la posibilidad de beneficios futuros.

Que a su vez, mediante el escrito de 21 de agosto de 2019, de fojas 2142 a 2146, la recurrente indicó que se cumple con el principio de causalidad aun cuando no se consiga el efecto buscado, el que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06915-3-2010 y 02791-5-2010. Agregó que el gasto no debe ser indispensable, pero debe guardar relación causa-efecto respecto a la potencial generación de renta, debiendo encontrarse debidamente acreditado con la documentación correspondiente, citando al respecto a las Resoluciones N° 0005-3-2017, 10858-1-2011, 02565-3-2002, 06072-5-2003, 04667-1-2009 y 15800-1-2012. Asimismo, reiteró que los pagos realizados por concepto de regalías se encuentran debidamente sustentados con el contrato presentado por la cesión en uso, inscrita ante Indecopi, respecto de los cuales cumplió con presentar los medios de pago, citando nuevamente las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11663-3-2007 y 08731-8-2017; y aludió al carácter amplio del principio de causalidad, sustentando tal aspecto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 1275-5-2004 y 4807-1-2006, y que incluso aquel admite la deducción del gasto en el caso que la renta se genere en un ejercicio distinto.

Que mediante el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 2178 a 2198, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente y señaló que la denominación es utilizada dentro de un grupo empresarial (fue utilizada como razón social de dos empresas en dos períodos distintos, como nombre comercial de la recurrente y también como marca de servicio a título de una persona natural y cedido en licencia de uso de marca de servicio a la recurrente en el ejercicio 2014 y a otra empresa en el ejercicio 2017); que la recurrente se constituyó en virtud de un acuerdo de escisión adoptado por manteniéndose en la nueva empresa la misma estructura accionarial en cuanto a socios y el porcentaje de participación, verificándose una continuidad jurídica con el mismo objetivo empresarial y actividad económica, lo que se aprecia también en el hecho que la empresa escindida transfirió a favor de la recurrente su concesión única para la prestación de los servicios públicos de telecomunicaciones a nivel nacional otorgado por el Estado, y que con la obtención de la titularidad de dicha concesión en el ejercicio 2014 –que permitió a la

f k / 12 ay



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

recurrente operar en el sector telecomunicaciones-, esta fue incrementando su nivel de ventas, observándose una tendencia positiva a partir del referido ejercicio, posicionándose de tal modo en el mercado, lo que se demuestra con el hecho que la empresa con la razón social que poseía el derecho exclusivo del nombre comercial adquirido por ser el primer uso en el comercio y poseía inicialmente la concesión mostró un decremento notorio en el nivel de sus ingresos desde la transferencia de la referida concesión, pese a conservar su razón social hasta el ejercicio 2016.

Que en ese sentido, concluyó que la denominación no fue un elemento determinante en la generación de renta o que sea potencialmente apta para ello, en el momento que la persona natural cedió el uso de la marca de servicio, apreciándose, al contrario, que fue la recurrente quien dio valor a la referida denominación al lograr una posición en el mercado, así como contribuir de forma importante en el desarrollo del grupo empresarial al cual pertenece; esto es, que la recurrente adquirió un valor intrínseco a través de su permanencia en el mercado y a partir de su desempeño le dio valor a la marca de servicio y que, por otro lado, aquella no sustentó con argumentos específicos, hechos concretos y documentos probatorios cómo la marca de servicio le permitió construir su identidad empresarial y cuáles fueron los beneficios directos o indirectos que logró obtener de su uso, ni señaló los nuevos clientes que logró captar por el uso de la marca del servicio; asimismo, refirió sobre el argumento de la recurrente en el sentido que no existe impedimento para que los socios, gerentes y accionistas puedan ceder sus marcas y cobrar por ello, que la observación no es por el papel que cumple el titular de la marca en la empresa, sino la causalidad y necesidad del gasto, a lo que agregó que aquella no demostró con argumentos o hechos concretos el beneficio potencial de la marca. En ese sentido, reparó los gastos por regalías al considerar que no cumplían con el principio de causalidad en relación con la generación de renta gravada.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° de fojas 2291 a 2293, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos en relación con la observación por gastos por regalías por los cuales no se sustentó la causalidad, necesidad y vinculación con la generación y/o mantenimiento de la renta gravada, por S/ 3 930 715,00; dejándose constancia en el Resultado del Requerimiento N° de foja 2289, que la recurrente no presentó sus descargos debidamente sustentados, por lo que mantuvo el reparo.

Que sobre el particular, el inciso p) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, indica que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley, en consecuencia, son deducibles los pagos por regalías.

Que el primer párrafo del artículo 27 de la citada ley señala que cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

Que en cuanto al principio de causalidad, de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 6915-3-2010 y 2791-5-2010, entre otras, para que un gasto sea deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla. Adicionalmente, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, tal como se ha señalado en la Resolución N° 10224-8-2014.

Que a su vez, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012, se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que conforme con lo actuado en el procedimiento de fiscalización, se advierte que el fundamento de la Administración para formular el aludido reparo se basa en que la recurrente no acreditó ni justificó la necesidad del gasto reparado ni su vinculación con la generación de renta gravada, no habiendo demostrado que la denominación **fue un elemento determinante en la generación de renta o que fue potencialmente apta para ello, ni los beneficios del uso de la referida marca en sus actividades y su identidad empresarial.**

Que conforme se indicó anteriormente, de la información consignada en el Comprobante de Información Registrada de la recurrente, de fojas 2551 y 2552, esta es una empresa que tiene como actividad económica principal las telecomunicaciones.

Que a efecto de sustentar la deducción de los gastos reparados, la recurrente presentó durante la fiscalización copia de las facturas, registros contables, cartas dirigidas al Banco Scotiabank para la emisión de cheques de gerencia, declaraciones juradas por retenciones del Impuesto a la Renta de segunda categoría correspondientes al año 2017 (Formularios Virtuales PDT 617), solicitudes de pago de regalías dirigidas a la jefa de tesorería, contrato de licencia de uso de marca, constancias de transferencias bancarias, cheques no negociables, Resolución N° emitida por la Dirección de Signos Distintivos del Indecopi y el detalle de pago de regalías.

Que en efecto, obra en autos la Resolución N° de 5 de diciembre de 2014⁶, de foja 474, emitida por la Dirección de Signos Distintivos del Indecopi, que dispuso la inscripción en el Registro de Marcas de Servicio de la Propiedad Industrial la licencia de uso de la marca de servicio constituida por la denominación y logotipo inscrita con Certificado N° que concede a favor de la recurrente, con vigencia hasta el 30 de diciembre de 2018.

Que al respecto, cabe indicar que de acuerdo con los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo N° 1075^{7y8}, que aprueba Disposiciones Complementarias a la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, el objeto de la norma es regular aspectos complementarios en la mencionada decisión, de conformidad con la Constitución Política del Perú y los acuerdos y tratados internacionales suscritos sobre la materia. Asimismo, se preceptúa que podrán acceder a los beneficios del presente decreto legislativo, todas las personas naturales y jurídicas u otras entidades de derecho público o privado, estatal o no estatal, con o sin fines de lucro, estén domiciliadas en el país o en el extranjero, y que el aludido decreto legislativo se aplica a todos los sectores de la actividad económica.

⁶ Notificada el 10 de diciembre de 2014 de foja 473.

⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 28 de junio de 2008.

⁸ El mencionado decreto legislativo derogó el Decreto Legislativo N° 823 que aprobó la Ley de Propiedad Industrial.



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que el artículo 4 del mencionado decreto legislativo, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1309, establecía que la Dirección de Signos Distintivos del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi) era competente para conocer y resolver en primera instancia todo lo relativo a marcas de producto o de servicio, nombres comerciales, lemas comerciales, marcas colectivas, marcas de certificación y denominaciones de origen, incluyendo los procedimientos contenciosos en la vía administrativa sobre la materia.

Que el artículo 50 del anotado decreto legislativo, incluido en el Título VI referido a disposiciones relativas al Registro de Marcas, señala que la solicitud de registro de una marca deberá presentarse ante la dirección competente. Podrá incluir productos y servicios comprendidos en una o varias clases de la clasificación, y deberá comprender los siguientes elementos: a) petitorio; b) la reproducción de la marca, cuando se trate de una marca denominativa con grafía, forma o color, o de una marca figurativa, mixta con o sin color; o una representación gráfica de la marca cuando se trate de una marca tridimensional o una marca no perceptible por el sentido de la vista; c) los poderes que fuesen necesarios; d) el comprobante de pago de las tasas establecidas; e) las autorizaciones requeridas a efectos de evitar que el signo solicitado incurra en una prohibición de registro; y f) de ser el caso, el certificado de registro en el país de origen expedido por la autoridad que lo otorgó, cuando el solicitante deseara prevalecer del derecho previsto en el artículo 6 del Convenio de París.

Que por su parte, el artículo 134 de la Decisión N° 486 de la Comunidad Andina⁹, que establece el Régimen Común sobre Propiedad Industrial, ha dispuesto que a efectos de este régimen constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro. Podrán constituir marcas, entre otros, los siguientes signos: a) Las palabras o combinación de palabras; b) Las imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos; c) Los sonidos y los olores; d) Las letras y los números; e) Un color delimitado por una forma, o una combinación de colores; f) La forma de los productos, sus envases o envolturas; g) Cualquier combinación de los signos o medios indicados en los apartados anteriores.

Que de las normas glosadas, se advierte que por definición una marca permite distinguir productos o servicios en el mercado y puede constituirse de diferentes signos: palabras o combinación de palabras, imágenes, figuras, símbolos, gráficos, logotipos, monogramas, retratos, etiquetas, emblemas y escudos, un color delimitado por una forma, o una combinación de colores o inclusive cualquier combinación de los anteriores indicados. Asimismo, en el Perú, la Dirección de Signos Distintivos del Indecopi es competente para conocer y resolver en primera instancia todo lo relativo a marcas de producto o de servicio, entre otros, siendo que en caso la solicitud de registro de una marca cumpla con los requisitos contemplados en el Decreto Legislativo N° 1075, procederá su inscripción en el registro correspondiente.

Que de la información contenida en la mencionada resolución emitida por la Dirección de Signos Distintivos del Indecopi, se aprecia el registro a favor de **de la marca de servicio constituida por la denominación y logotipo, de la clase 38 de la Clasificación Internacional, con Certificado N°**

Que en el Contrato de Licencia de Uso de Marca, de fojas 475 y 476, celebrado entre (licenciatario) y la recurrente (licenciado), se indica que el primero es titular de la marca y logotipo, inscrita en Indecopi con Certificado N° vigente hasta el 17 de julio de 2019, y que la segunda es una persona jurídica que tiene por objeto social dedicarse a la distribución de servicio de internet a través de fibra óptica; que el licenciatario autoriza al licenciado el uso de la marca en sus

⁹ De la cual el Perú es miembro, la cual ha sido mencionada por el Decreto Legislativo N° 1075.



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

productos y servicios, material publicitario, página web y otros medios, con la finalidad de desarrollar su objeto social, a cambio de lo cual este último pagaría al primero una regalía mensual ascendente al 3% de la facturación mensual del licenciatario; y que la duración del contrato tendría un plazo de vigencia de 5 años, que podría renovarse previa suscripción de una adenda. Así, obra en autos la citada Resolución N° 5 de diciembre de 2014, de foja 474, emitida por la Dirección de Signos Distintivos del Indecopi, que dispuso inscribir en el Registro de Marcas de Servicio de la Propiedad Industrial la licencia de uso de la marca de servicio constituida por la denominación y logotipo inscrita con Certificado N° que concede a favor de la recurrente, con vigencia hasta el 30 de diciembre de 2018.

Que de lo expuesto, se tiene que la operación celebrada entre y la recurrente fue la licencia de uso de la marca de servicio y logotipo, a cambio de la contraprestación pactada y por el plazo anteriormente indicado, a efecto de autorizar el uso del referido signo distintivo; no obstante, el mencionado contrato solo acredita un acuerdo de voluntades entre las partes respecto de los compromisos ahí detallados, pero, por sí solo, no sustenta que los gastos materia de reparo mantenían una relación de causalidad con la obtención de la renta gravada.

Que si bien obran en autos copias de las facturas emitidas por a la recurrente, por concepto de "regalías por cesión de una marca según contrato de licencia de uso de marca", su registro contable, constancias de transferencias bancarias, cheques no negociables y declaraciones juradas por retenciones del Impuesto a la Renta de segunda categoría correspondientes al año 2017 (Formularios Virtuales PDT 617), de fojas 351 a 366, 368 a 377, 379 a 384, 386, 387, 389, 391, 393 a 399, 402, 403, 407 a 409, 411 a 420, 423 a 427, 430, 433, 435 a 438, 440, 442, 443 a 451, 454 a 457, 459 a 465, 468 y 469, la presentación de los comprobantes de pago, su pago, los registros contables y la presentación de los mencionados formularios virtuales PDT 617, únicamente dan cuenta de la emisión del comprobante de pago, su cancelación y contabilización, así como de la declaración y pago de las retenciones por los importes cancelados a mas no acreditan la relación de causalidad de los gastos reparados con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente.

Que además, se aprecia que la recurrente presentó cartas dirigidas al Banco Scotiabank para la emisión de cheques de gerencia, solicitudes de pago de regalías dirigidas por el licenciatario a la jefa de tesorería y el detalle del pago de regalías, de fojas 367, 378, 385, 388, 390, 392, 400, 401, 404, 410, 421, 422, 428, 429, 434, 439, 441, 452, 453, 458, 466, 467, 470 y 471, sin embargo, tales documentos no resultan suficientes a efecto de acreditar la vinculación de los pagos por regalías por el uso de la marca en referencia con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por lo que su actuación como medios probatorios no permite acreditar la causalidad del gasto reparado.

Que en efecto, si bien la celebración de un contrato de licencia de uso a fin de poder utilizar la marca antes mencionada dentro del giro de negocio, resulta razonable en el quehacer empresarial de la recurrente y para sus fines u objetivos de negocio, por cuanto, por definición propia las marcas y los signos distintivos contribuyen a crear valor al diferenciar la calidad y las características particulares de los productos y servicios que se ofrecen en el mercado; en el caso de autos, de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente se tiene que en el caso en concreto no sustentó ni acreditó la necesidad y la vinculación del uso de la marca con la generación de su renta gravada o mantenimiento de su fuente, no habiendo demostrado los beneficios que le habría otorgado tal uso en su actividad e imagen empresarial; por tanto, no demostró el cumplimiento del principio de causalidad¹⁰, el que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales glosados debe acreditarse con la documentación correspondiente.

¹⁰ En similar sentido, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05946-1-2019 y 01007-3-2020.



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que estando a lo expuesto, toda vez que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no sustentó la deducción de los gastos por regalías por S/ 3 930 715,00, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con el argumento en el que la recurrente señala que la causalidad no implica que el gasto sea indispensable, sino que debe observarse su objeto final, el cual se cumple incluso cuando no se obtienen ingresos de manera efectiva o incluso estos se den en otro ejercicio, invocando al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 814-2-98 y 09318-10-2015, y que no es su responsabilidad que otra empresa con el mismo giro de negocio tenga o no ingresos, debe señalarse que en el presente caso la recurrente no acreditó ni justificó la necesidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta, para lo cual debía contar con pruebas razonables y suficientes, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que tal argumento no resulta amparable.

Que en cuanto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08731-8-2017 invocada por la recurrente, cabe señalar que no resulta aplicable al presente caso, pues en dicho caso se estableció que de la evaluación de los medios probatorios del caso concreto se cumplió con acreditar que los gastos por regalías cumplían con el principio de causalidad, caso distinto al de autos en el que la recurrente no proporcionó documentación de cuya evaluación permita a este Tribunal establecer que los gastos sí cumplían con el aludido principio; a lo que debe precisarse que en autos no se ha observado la condición de accionista del licenciatario, sino la falta de acreditación del cumplimiento de tal principio.

Gastos por el servicio de promoción y comercialización de bienes y servicios no acreditados fehacientemente

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° de foja 2438, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por gastos por el servicio de promoción y comercialización de bienes y servicios no acreditados fehacientemente, por la suma de S/ 6 262 104,00; sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con el punto 1 del Requerimiento N° a foja 2274, la Administración, a efecto de verificar los cargos realizados en las cuentas que afectan a resultados, requirió a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y la documentación sustentatoria de los cargos detallados en su Anexo N° 1, entre los cuales se encontraban las Facturas N° 001- 001- y 001- por "Asesoramiento y comercialización", de foja 2271; indicando que a fin de sustentar los respectivos gastos debía presentar contratos, informes, órdenes de servicio, documentación de conformidad del servicio, entre otros, que permitan acreditar su realización y establecer su fehaciencia.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 2266 y 2267, la Administración señaló que las Facturas N° 001- 001- y 001- fueron giradas por el proveedor ¹¹, por el "Asesoramiento y comercialización de productos y servicios de telecomunicaciones", dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente y anotó que en la Cuenta 931101 – Gastos de Ventas figuraban registros similares durante los períodos de enero a diciembre de 2017, por lo que el sustento de tales operaciones sería solicitado en el Requerimiento N°

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° de fojas 2247, 2249, 2250, 2254 y 2255, la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente en atención al punto 1 del Requerimiento N° e indicó que del contrato de agencia presentado observó que en él se pactó como retribución una comisión por la comercialización de bienes y servicios de acuerdo con la

¹¹ Tal como se indica a foja 2458 vuelta, aquél modificó su razón social a

el 18 de abril de 2017.

/ 17 44



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

liquidación mensual variable que la recurrente determinaría mediante una comunicación simple y que dicha retribución sería pagada siempre que el contrato de venta al cliente haya sido aprobado y la recurrente haya cobrado la primera renta mensual; asimismo, del referido contrato anotó que se acordó que al momento de su suscripción entregaría una carta fianza solidaria por un monto que sería establecido por la recurrente mediante una comunicación escrita.

Que con base en las consideraciones antes expuestas, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la base legal y documentación respectiva, la fehaciencia de los cargos contabilizados en la Cuenta 931101 vinculados a las Facturas Nº 001-. 001- 001- 001- 001- 001- 001- y 001- emitidas por descritas en el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº de foja 2232, para cuyo efecto debía señalar si el proveedor era una empresa de intermediación laboral o tercerizadora; presentar el detalle de la liquidación mensual variable por las cuales se determinó y retribuyó al proveedor la comisión mensual por la comercialización de bienes y servicios, así como señalar la forma en que fueron comunicados al proveedor del servicio; presentar la carta fianza extendida a su favor entregada al momento de la suscripción del contrato; presentar el detalle y el cálculo de las comisiones por cada factura presentada, así como el detalle de los contratos de venta al cliente final que hubiesen sido aprobados, por los cuales hubiese cobrado la primera renta mensual y la conformidad del servicio debidamente firmado o visado por las partes; y proporcionar la relación detallada del personal que el proveedor empleó para la ejecución del servicio.

Que mediante escrito de 3 de mayo de 2019, de fojas 2159 a 2162, la recurrente señaló que no cumplía con las características de una empresa de intermediación laboral o tercerizadora, y que adjuntaba la liquidación mensual variable por la que determinó la retribución de el detalle y cálculo de las comisiones, el contrato de agencia, facturas, constancias de detracción, medio de pago y actas de conformidad del servicio firmadas por el gerente de ventas.

Que en el numeral 1.3 del punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº de fojas 2203 a 2209, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que respecto a las operaciones con solicitó información adicional en el Requerimiento Nº por lo que la evaluación de lo presentado por la recurrente se realizaría en el Resultado del Requerimiento Nº

Que al respecto, debe indicarse que en el punto 1 del Requerimiento Nº de fojas 2116 a 2123, de los términos del contrato presentado, la Administración observó que en él se pactó una retribución que la recurrente pagaría a consistente en una comisión por la comercialización de los bienes y servicios de acuerdo a una liquidación mensual variable que la recurrente determinaría mediante una comunicación simple, trasmittida a través de cualquier medio, sin embargo ni del contrato ni la documentación proporcionada, se apreciaba el porcentaje acordado para el cálculo de dichas comisiones. Asimismo, indicó que en el resumen de los tipos de pagos por sector en forma mensual presentado, advirtió que además de una comisión se incluía un pago mensual, el cual no se encontraba estipulado en el contrato, de igual modo, observó un porcentaje del 25% como utilidad y 5% por gastos administrativos, los cuales tampoco se estipularon en el contrato, así como comisiones por ventas a entidades del sector público, sin que se haya proporcionado documentación que permita verificar qué tipo de servicio o venta gestionaron los vendedores por los cuales se calculó y pagó una comisión. Anotó, además, que en el procedimiento de fiscalización se verificó que parte de los vendedores figuraban también como personal en la planilla de la recurrente, y que esta contaba con una Gerencia de Ventas y trabajadores en planilla en las secciones post venta y ventas privadas, desempeñando diversos puestos relacionados con la actividad por la que contrató al proveedor



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que en ese sentido, requirió a la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia del gasto, que explicara las circunstancias por las cuales realizó la contratación adicional de para que le prestara el mismo servicio de ventas con el que ya contaba, proporcionando documentación relacionada con la zonificación o la distribución de ventas atendida por su propia gerencia de ventas; que proporcionara, entre otros, documentación relacionada con la forma de cálculo de las comisiones otorgadas, así como el cálculo de las comisiones por cada factura; que explicara y sustentara documentariamente el procedimiento para acreditar a un vendedor frente a sus potenciales clientes, la relación de vendedores, número de documento de identidad y sus códigos; que presentara documentación relacionada a los servicios y productos que gestionaron los vendedores y por los cuales se calculó una comisión, así como los documentos donde constaran el código y datos de los vendedores en el alta de los servicios o productos mediante los contratos de afiliación y por lo cuales la recurrente implementó un sistema de activación, según lo dispuesto por la duodécima cláusula del contrato presentado; que explicara y sustentara documentariamente el motivo por el cual realizó un pago fijo mensual si la retribución establecida en el contrato con señalaba claramente el pago de comisiones; y que explicara y sustentara el motivo por el cual realizó pagos por comisiones por ventas al sector público si dicho sector se rige por la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, siendo que las contrataciones en ese caso se dan a través del Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado, para lo cual debía señalar qué tipos de contratos y/o servicios se pactaron con las respectivas instituciones, adjuntando la respectiva documentación susentatoria.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2019, de fojas 2086 a 2089, la recurrente, en relación con la contratación del referido proveedor, indicó que su estructura de comercialización se basaba en que las ventas se realizaban en mostrador, en oficinas (venta *front on desk*), habiendo posteriormente el área de comercialización requerido de una fuerza paralela con una gestión externa a través de otro canal de comercialización, por lo que contrató terceros con la finalidad de llegar a los clientes potenciales o consumidores finales; respecto al cálculo de las comisiones, señaló que presentaba la adenda del contrato en el que se indica el procedimiento para el cálculo de la liquidación mensual, siendo que el gasto por vendedores incluido en la cuenta de resultados fue auditado por una sociedad de auditoría, que emitió un informe sin salvedades por el ejercicio 2017; en cuanto al procedimiento para acreditar a los vendedores, refirió que adjuntaba la lista de vendedores; y que ella contrataba al proveedor para la prestación del servicio, pudiendo este contratar a su personal después de la hora de trabajo. Agregó que en el resumen de la liquidación mensual presentada detalló la comisión privada y pública en la que se incluye la referencia al documento recibo de servicio con el cual se reconoce y se paga el servicio prestado conforme con la cláusula cuarta a sexta del contrato de agencia y la cláusula quinta de la adenda, y que adjuntaba a tal efecto las liquidaciones mensuales; refirió que el espíritu del contrato consta de la prospección y la comisión, términos definidos en la Adenda N° 01, el que resultaba necesario para el mantenimiento e incremento de la renta de la empresa, así como ampliar su cobertura comercial migrando de una venta *front on desk* a una mixta, que incluya ventas con llegada al consumidor final; mencionó que el proceso de venta al sector público consistió en realizar seguimiento a demandas estatales, así como en la elaboración y presentación del expediente técnico y económico, siendo dicha función por la cual se pagaban las comisiones, para lo cual adjuntó contratos con el sector público; agregó que los servicios que brinda corresponden a la venta de internet, L2L, fibra oscura, entre otros, siendo que los clientes con los que ya mantiene relaciones comerciales pueden requerir servicios adicionales que se concretan en potenciar anchos de banda de internet o circuitos adicionales a los ya contratados, servicios por los que se pagan comisiones, adjuntando, al respecto, los anexos al contrato o documentos por servicios adicionales, y que tratándose de un canal adicional el proveedor otorgaba el monitoreo del post venta, lo que se indica en el contrato y se sustenta con los reportes mensuales del proveedor del servicio firmado por ambas partes.

Que mediante el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 2093 a 2111, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, así como de la documentación adicional presentada, señalando que las adendas denominadas "procedimiento para la liquidación de pago



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

mensual" y "modificación de estructura de costos y tarifa mensual" solo se encontraban suscritas por una de las partes, por lo que no podían reflejar algún acuerdo al respecto. Indicó que las liquidaciones mensuales se trataban únicamente de hojas de cálculo que no constituyan elementos de prueba suficientes para acreditar los servicios o productos que gestionaron los vendedores por los cuales se calculó una comisión, así como no permitían verificar cuál fue el procedimiento que se utilizó para acreditar a un vendedor frente a sus potenciales clientes; que de la documentación proporcionada no se apreciaba el porcentaje acordado para el cálculo de las comisiones; que del resumen de los tipos de pagos por sector en forma mensual advirtió que además de una comisión existía un pago mensual, siendo un monto global variable por cada mes, el que representaba aproximadamente el 46% de los montos pagados por comisiones, el cual no se encontraba estipulado en el contrato, por lo que no se sustentó fehacientemente la forma de cálculo de las comisiones otorgadas a _____ ni se sustentó el motivo de los pagos fijos mensuales, gastos administrativos por 5% y utilidad del 25%. En cuanto a las comisiones por ventas a entidades del sector público, indicó que la recurrente no presentó el sustento documentario de los servicios de seguimiento de las demandas estatales, elaboración y presentación de los expedientes técnicos y económicos o la prospección u oferta de ventas, ni de la forma de cálculo de las comisiones, habiéndose limitado a presentar copia de contratos con entidades estatales, los que por sí mismos no permitían verificar la efectiva prestación de los servicios que habrían sido brindados por el proveedor; en relación a las comisiones por ventas a clientes con los que ya tenía una relación comercial, señaló que la recurrente solo proporcionó anexos a los contratos o documentos por los servicios adicionales que demandan sus clientes, no pudiéndose verificar si ellos se produjeron como consecuencia de las gestiones realizadas por _____ y en cuanto a que el servicio se sustentaba con los reportes mensuales (liquidaciones mensuales) del proveedor, advirtió que se trataban de hojas de cálculo sin soporte documentario alguno. En ese sentido, concluyó que de la valoración conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente se tenía que no cumplió con sustentar fehacientemente la realización del servicio de promoción y comercialización de bienes y servicios.

Que posteriormente, con el escrito de 11 de octubre de 2019, de foja 2306, la recurrente presentó las addendas relacionadas al "procedimiento para la liquidación de pago mensual" y "modificación de estructura de costos y tarifa mensual" suscritas por ambas partes; cuya evaluación se dio en la Ampliación del Resultado del Requerimiento Nº _____ de fojas 2295 a 2298, en la que la Administración indicó que no resultaban suficientes para desvirtuar el reparo efectuado.

Que mediante el Requerimiento Nº _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos al reparo por gastos por el servicio de promoción y comercialización de bienes y servicios no acreditados fehacientemente por S/ 6 262 104,00, de fojas 2291 a 2293; dejándose constancia en el Resultado del Requerimiento Nº _____ de foja 2289, que la recurrente no presentó sus descargos debidamente sustentados, por lo que mantuvo el reparo.

Que de acuerdo con el numeral 4 del punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº _____ de foja 2101, la Administración reparó las Facturas N° 001-_____ 001-_____ 001-_____ 001-_____ de 001-_____ 001-_____ 001-_____ 001-_____ y 001-_____ emitidas por _____.¹²

Que ahora bien, a fin de sustentar la fehaciencia de dichos servicios, la recurrente presentó copias de las facturas, en las que se consignó como descripción de servicio "Asesoramiento y comercialización de productos y servicios de telecomunicaciones", de fojas 795, 841, 877, 901, 930, 959, 987, 1019, 1049, 1083, 1126 y 1162, cuya sola presentación no permite establecer la fehaciencia de los servicios que en ellos se describen, pues únicamente dan cuenta de la emisión de comprobantes de pago.

¹² Ver Nota a Pie Nº 11.

K E / 20 ay



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

Que así también presentó copia del Contrato de Agencia celebrado con 157, suscrito el 1 de octubre de 2016, en cuya segunda cláusula se indica que este se comprometía a promocionar y comercializar los bienes y servicios que la recurrente considere ofrecer en el mercado y decida delegarle (productos de telefonía fija, móvil, internet, entre otros), y a prestar los servicios de pre-venta y post-venta que la recurrente decida conferirle, y en la cláusula cuarta se señala que las partes acuerdan que de fojas 136 a recibe una retribución que consiste en una comisión por la comercialización de los bienes y servicios de acuerdo con la liquidación mensual variable que la recurrente determine mediante comunicación simple, transmitida a través de cualquier medio al agente, indicándose que la retribución sería pagada siempre que el servicio de agencia haya sido ejecutado conforme a lo pactado: el contrato de venta al cliente final haya sido aprobado y la recurrente haya cobrado la primera renta mensual, siendo que dicho contrato se pactó por un plazo de 3 años prorrogables.

Que asimismo, presentó la Adenda N° 01 al referido contrato de 2 de noviembre de 2016, en la que se establece el procedimiento para la liquidación de pago mensual, de fojas 2302 y 2303, y se modificó la cláusula cuarta del contrato de agencia de 1 de octubre de 2016, indicándose que la comisión es una retribución que tendrá un componente fijo y otro variable, formando parte una retribución fija por la asesoría, prospección, fidelización de clientes potenciales, una comisión variable por venta de bienes y servicios, gastos administrativos de gestión y una utilidad pactada; asimismo, se estableció que la liquidación de pago mensual y variable se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento: i) El agente (de fojas 2304 a 2305) con su equipo comercial deberá realizar la prospección para la identificación de los potenciales clientes, selección de prospectos probables, búsqueda de cuentas potenciales, entre otras herramientas, que le permitan focalizar esfuerzos y concretar la venta. Se considera que este tipo de trabajo se desarrolla en dos etapas como la prospección y luego el mantenimiento del cliente; ii) El agente una vez que concreta la venta de los diferentes servicios a los clientes, se encargará de elaborar una liquidación mensual y variable considerando la retribución fija mensual y el resultado de la prospección, así como el detalle de las ventas mensuales celebradas a favor de la recurrente; iii) El agente solo liquidará las ventas por servicios y productos cuando el potencial cliente se convierte en cliente final y haya cancelado la primera renta mensual; y iv) El agente para dicho efecto emitirá una factura una vez validada la liquidación respectiva entre el supervisor designado de la recurrente y el representante designado del agente; y de otro lado, se estableció los márgenes porcentuales para el desarrollo del servicio. Asimismo, presentó también la Adenda N° 02 de 15 de noviembre de 2018, de fojas 2300 y 2301, en la que se modificó la estructura de costos, ajustándose los márgenes porcentuales para el desarrollo del servicio, con la mención expresa que estos se aplicarían a partir del 1 de enero de 2019.

Que adicionalmente, la recurrente presentó asientos contables, constancias de detracción, cuadros detallando la composición de los montos consignados en las facturas observadas elaborados por de fojas 1, 51 a 130, 763 a 999, 1001 a 1162, 1185 a (antes 1261 a 1270.), estados de cuenta del Banco Scotiabank, constancias de transferencias bancarias, relación de vendedores (datos de identificación y puestos) y dictamen de auditores independientes emitido por de fojas 1, 51 a 130, 763 a 999, 1001 a 1162, 1185 a

Que la referida documentación únicamente da cuenta de la cancelación de los referidos comprobantes de pago, su contabilización, el cumplimiento de la obligación legal de efectuar la detracción, así como el acuerdo de voluntades de las partes para realizar un servicio, no obstante, no acredita que el servicio se haya llevado a cabo, máxime cuando en dicho contrato y su Adenda N° 01 se establece que la recurrente debía efectuar la retribución de acuerdo con una liquidación mensual y variable que se efectuaría una vez que se concrete la venta, convirtiéndose el potencial cliente en cliente final y haya cancelado la primera renta mensual, debiendo el proveedor emitir la factura una vez validada la liquidación respectiva entre el supervisor y representante designados por las partes, no habiéndose en autos adjuntado documentación alguna que acredite los contratos con los clientes en virtud de la ejecución del servicio pactado, así como la vinculación de la retribución con el cobro de la primera renta mensual a los clientes, siendo que



Tribunal Fiscal

Nº 08372-4-2020

respecto de los cuadros presentados como sustento de las liquidaciones que habrían sido elaboradas por el proveedor, no se evidencia la validación requerida previamente a la facturación, según lo dispuesto por el referido contrato, además de no obrar en autos documentación que respalte su contenido, así tampoco documentación alguna que acredite coordinaciones o comunicaciones con el proveedor para la realización del servicio.

Que a su vez, la relación de los vendedores presentada por la recurrente tampoco acredita en modo alguno la presentación del servicio pactado, al igual que el dictamen de auditoría mencionado, pues este solo muestra una opinión sobre sus estados financieros al 31 de diciembre de 2017.

Que en relación con los contratos de servicio que fueron celebrados entre la recurrente y diversas entidades estatales, órdenes de servicio emitidas por estas, así como contratos de servicios con particulares, de fojas 2 a 48, debe indicarse que su presentación no permite verificar la fehaciencia de los servicios observados, toda vez que de su revisión no puede establecerse si tales contratos se concretaron por los servicios de por los cuales giraron las facturas materia de reparo.

Que estando a lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes indicada, cabe concluir que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la efectiva prestación de los servicios registrados como gasto y reparados por la Administración, no obstante haber sido requerida expresamente para ello, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente, en el sentido que correspondía a la Administración demostrar que las operaciones no se realizaron, cabe señalar que la carga de la prueba a efecto de acreditar la fehaciencia de una determinada operación corresponde a la recurrente y no a la Administración, pues aquella es quien afirma haber efectuado tales operaciones con el proveedor observado, debiendo precisarse además que la Administración evaluó de manera conjunta la documentación proporcionada por la recurrente, de la cual se dio cuenta en los resultados de los requerimientos glosados, en virtud de lo cual estableció que no se acreditó la efectiva prestación de los servicios reparados, por lo que tal alegato carece de sustento.

Que al respecto, debe reiterarse que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales citados, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones fehacientes; y en esa línea, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba.

Que tal como se aprecia del análisis realizado, el reparo en mención se sustenta en la falta de acreditación de la fehaciencia de los servicios acotados, conclusión a la que se arribó de la evaluación en conjunto de los documentos que obra en autos, la que ha sido mantenida por esta instancia, no apreciándose el abuso que alega la recurrente, ni la vulneración al debido procedimiento invocado, pues la documentación presentada por ella ha sido merituada; a lo que cabe agregar que al haberse reparado la fehaciencia de tales gastos, no resultan atendibles los argumentos relacionados a que cumplió con acreditarse su causalidad.

Que si bien como arguye la recurrente es posible que sus trabajadores fuera de su horario laboral desarrollem otras actividades para terceros, en el caso de autos el reparo se sustenta en que aquella no acreditó la efectiva realización de los servicios acotados.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

F *K* / 22 *Uy*



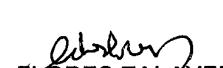
Tribunal Fiscal

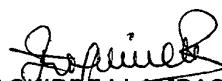
Nº 08372-4-2020

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2020.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL


González Ponce
Secretario Relator (e)
ILL/CHP/mgp