



Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021
19:36:31 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

EXPEDIENTE N° : 6779-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de mayo de 2021

VISTA la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 25 de abril de 2011 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, y la Resolución de Multa N° , emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, en relación con el reparo por intereses vinculados, que si bien la Administración considera que está arreglado a ley con el argumento de que resultaría de aplicación el interés presunto previsto en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta debido a la falta de documentación, se encuentra en desacuerdo por cuanto sí cumplió con presentar los medios probatorios que acreditan los préstamos, así como que los intereses se pactaron en función al valor de mercado. De modo que, arguye que se ha vulnerado su derecho constitucional a la prueba, el cual no solo consiste en la posibilidad de ofrecer y producir pruebas sino también en que sean valoradas debidamente.

Que en cuanto al reparo efectuado por depreciación, arguye que la Administración mantiene este sustentándose en el criterio de que el contribuyente está obligado a mantener documentación contable y tributaria más allá del plazo de prescripción de las obligaciones que se generen, el cual se encontraría contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04206-1-2009 y 03168-5-2003, a lo que agrega que aquella no ha observado que las citadas resoluciones no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria y que además dicho proceder resulta inconsistente, toda vez que cuando el contribuyente lo hace, esta le niega su eficacia con el argumento de que no es precisamente de carácter obligatorio.

Que respecto al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63104 – Comunicaciones la recurrente indica que la Administración desconoce dicha erogación, pues considera que los comprobantes observados habrían sido contabilizados en los meses de marzo y agosto, configurándose así una doble deducción del gasto, por lo que mantiene el reparo por S/ 5 065,33.

Que sobre el particular, aduce que no se ha tomado en consideración que se hicieron reversiones sobre dichas provisiones, las cuales fueron sustentadas documentariamente, y que el ente recaudador confunde el tratamiento contable con el tributario. Añade que la contabilidad es un artificio que sirve para registrar operaciones mercantiles, pero la tributación contiene criterios de obligación basados en la ley (ex lege); por lo tanto, alega que exista o no la provisión, es un artificio que no puede primar sobre la realidad de los hechos, razón por la cual, siendo el gasto necesario para mantener la fuente que genera la renta (uso de un medio de comunicación) no puede soslayar la eficacia de la deducción. Asimismo, refiere que en el

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.



Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocío FAU
20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021 14:15:00
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI Claudia
Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021 14:31:07 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 25/05/2021 15:59:49
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

supuesto se trata de un error de falta de provisión que luego se corrige, es un evento que no tiene por qué tener consecuencias obligacionales.

Que respecto al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63601 – Energía Eléctrica, señala que este reparo ha sido dejado sin efecto parcialmente, debido a que supuestamente no se acreditó la causalidad del gasto basándose en que figuran contabilizados en la cuenta de gastos los recibos de luz, pero que no se sustenta con documentación fehaciente respecto de la operación efectuada. Agrega que dicho argumento resulta inconsistente, ya que se pretende mantener el reparo sobre la base de que no se encuentra sustentado documentariamente, cuando la provisión ha sido efectuada en base a recibos de luz, y por lo tanto, se evidencia la vulneración de sus derechos a la prueba y defensa.

Que en cuanto a los gastos contabilizado en las Cuentas 63914 – Comisiones Visa Electron, 63915 – Comisiones Tarjeta C.M.R y 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard refiere que el agente fiscalizador mantiene los reparos porque señala que ella no se pronunció por escrito acerca de los mismos, ni presentó comprobantes de pago y documentación sustentatoria de las provisiones ni acreditó la causalidad, sin considerar que la causalidad del gasto fluye de su propia naturaleza, toda vez que dichas tarjetas son usadas para gastos de representación y, por consiguiente, las comisiones que se generan son causales; no obstante, se exige que se cuente con el documento que otorga el banco o la entidad titular de las tarjetas, hecho que fue discutido y acreditado en su debida oportunidad. Agrega que en este caso también se encuentra frente a una posición simplista, siendo que las circunstancias de no tener el artificio contable de la provisión, genera que se desconozca la eficacia del gasto, lo cual también constituye vulneración al derecho a la prueba y la defensa.

Que sobre el reparo al gasto registrado en la Cuenta 63804 – Honorarios contables menciona que la Administración señala que no se presentó mayor información que acredite la efectiva realización del servicio, y que solo se proporcionó un cuadro que indica sobre la gestión de ventas 2005 vs 2006 de suscrito por _____ persona que figura en la planilla de _____, y que

la documentación presentada no acredita el hecho de que no concuerde la glosa del comprobante con el contrato, por lo que le resta fehaciencia. Añade que el reparo es un acto de arbitrariedad, pues la Administración afirma que existe una presunta discordancia de la glosa del comprobante con el contrato, pese a que el auditor ha advertido otros criterios para establecer la causalidad del gasto; que el pago de honorarios contables implica un gasto necesario para mantener la fuente productora de la renta; y que no corresponde invocar la Resolución N° 916-1-2002 como sustento para mantener el reparo, por no constituir jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que con relación al reparo al gasto registrado en la Cuenta 63803 – Honorarios de operación anota que la Administración desconoce los recibos por honorarios porque supuestamente no existe vinculación con los comprobantes que recién fueron provisionados por los meses de octubre, noviembre y diciembre, así como por no haber acreditado la ejecución del trabajo debido a que según se afirma, ella ha exigido una serie de controles sin indicar cual se necesita; en ese sentido, señala que se pretende trasladar al contribuyente la carga de la prueba cuando esta corresponde a la entidad que afirma el desconocimiento del gasto. Añade que se ha vulnerado sus derechos a la prueba y a la defensa porque lo que está primando es el artificio contable y no la razonabilidad del gasto, siendo que al concluir que no se ha acreditado la efectiva prestación del servicio y la vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, no se aplica el criterio de la primacía de la realidad.

Que en cuanto al reparo al gasto *registrado* en la Cuenta 63211 – Abogado indica que presentó la documentación sustentatoria correspondiente al servicio prestado por _____; no obstante, el auditor señala que el servicio no le fue prestado a ella sino a un tercero, conforme se detalla la glosa del comprobante, por lo que no se encuentra acreditada la causalidad del gasto. De igual forma, indica que ofreció los medios probatorios que sustentan el gasto por el servicio prestado por _____; sin embargo, la Administración señala que de su revisión no se desprende la labor realizada ni el motivo que genera el bono de éxito. Añade que en ambos casos es indiscutible que cumplen con el principio de causalidad habida cuenta que fluye de las pruebas ofrecidas e indica que si hubo un error en la glosa de los comprobantes de pago, debe primar la primacía de la realidad para establecer la efectiva realización



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

del servicio mediante la verificación de otros elementos probatorios circundantes a los hechos probatorios, siendo que esta comprobación no se ha realizado, por lo que señala que se ha vulnerado su derecho a la prueba.

Que finalmente, con relación al gasto contabilizado en la Cuenta 65940 – Varios, indica que la Administración considera que para deducir una donación no basta el acta de recepción, sino que tiene que acreditarse su vinculación con la generación de rentas o con el mantenimiento de la fuente, por lo que, al no hacerlo califica como un acto de liberalidad; sin embargo, no tuvo en cuenta que ha efectuado la donación a una entidad habilitada para recibirla, de acuerdo al inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (según el texto incorporado por la Ley 27804, vigente a partir del 1 de enero de 2003), según el cual solo se tiene que acreditar que la entidad que reciba la donación sea una sin fines de lucro y cuyo objeto social comprenda uno o varios de los fines que señala la norma social, situación que es distinta al acto de liberalidad previsto en el inciso d) del artículo 44 de anotada ley, motivo por el que solicita se levante este reparo.

Que por su parte, la Administración señala que mediante Carta de Presentación N°² y Requerimiento N° , se inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta por el ejercicio 2006, siendo que durante dicho procedimiento se emitieron adicionalmente los Requerimientos N° Agrega que producto de la referida fiscalización, emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por aludido impuesto y período y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente, valores contra los cuales la recurrente interpuso recurso de reclamación, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° , que declaró la nulidad de los referidos valores pues se verificó que el área acotadora había incurrido en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al haberse determinado que el reparo por intereses presuntos se efectuó prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y teniendo en cuenta que la nulidad antes señalada incidía en la determinación de la renta neta imponible conjuntamente con los demás reparos, dispuso que se emita pronunciamiento nuevamente sobre dichos reparos.

Que agrega que a fin de dar cumplimiento a la citada resolución de intendencia, notificó a la recurrente, la Carta de Presentación N° y los Requerimientos N° así como el respectivo resultado, base sobre la cual giró la resolución de determinación impugnada al haberse determinado reparos por concepto de gastos de depreciación no sustentada, intereses presuntos por los préstamos efectuados a un accionista por los cuales no se cobraron intereses y cargos a resultados que no cumplen con el principio de causalidad; agrega que determinó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que se encuentra arreglado a ley; por lo que, declaró infundada la referida reclamación.

Que en ese sentido, se tiene que la materia en controversia consiste en determinar si se encuentra conforme a ley la emisión de la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N°

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión del Anexo N° 2 de la precitada resolución (folio 3588), se aprecia que la Administración formuló los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006: (i) Intereses por préstamos efectuados a un accionista, (ii) Depreciación del ejercicio no sustentada con documentación fehaciente y (iii) Gastos no acreditados con documentación sustentatoria.

² Folio 736.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

1. Intereses por préstamos efectuados a un accionista

Que según el punto 2 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 3578 a 3582), la Administración adicionó a la renta neta de la recurrente el importe de S/ 115 974,00, por intereses presuntos por los préstamos efectuados a su accionista , sustentando en el Resultado del Requerimiento N°

Que el artículo 26 de Ley del Impuesto a la Renta señala que para efecto del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza, forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no menor a la tasa promedio de depósitos a seis (6) meses del mercado intercambiario de Londres del último semestre calendario del año anterior. El último párrafo de este artículo indica que las disposiciones señaladas serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervenientes en la operación de préstamo, y de verificarce tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32 de esta ley.

Que el primer párrafo del artículo 32 de referida ley, establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado; y si el valor asignado difiere del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

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

Que al respecto, el inciso a) del artículo 32-A dispone que las normas de precios de transferencia serán de aplicación cuando la valoración convenida hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiere correspondido por aplicación del valor de mercado; en todo caso, resultarán de aplicación en los siguientes supuestos: 1) cuando se trate de operaciones internacionales en donde concurren dos o más países o jurisdicciones distintas; 2) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional; goce de exoneraciones del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad tributaria; y 3) cuando se trate de operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables.

Que como antecedente, se tiene que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folio 699), la Administración solicitó al recurrente que explicara por escrito y sustentara documentariamente el origen de diversas operaciones de las cuentas del Balance, entre ellas, la Cuenta 16104 denominada que se detalla en el Anexo N° 2 adjunto (folio 697).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 2 de mayo de 2008 (folios 685 a 688), señalando que las operaciones en dicha cuenta corresponden a algunas operaciones extraordinarias tales como los préstamos a quien los devuelve con el abono de sus remuneraciones mensuales. Añadió que otras operaciones extraordinarias corresponden a abonos a la cuenta corriente apertura en Miami para adquisiciones de maquinarias y equipos para nuestras estaciones de servicios, y que si se verifica un excedente, este es devuelto a las cuentas corrientes de la



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

empresa.

Que en el Punto 5 del Anexo N° 01 - Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 676 y 677), la Administración señaló que si bien la recurrente indicó que se trataban de préstamos a dicha persona, no demostró con asientos contables ni con documentos lo que afirmaba; que en el caso del cargo a la Cuenta 16104 – _____ la recurrente no sustentó que el préstamo haya sido devuelto, ni la tasa de interés aplicada al préstamo; y que aquella se limitó a presentar los Estados de Cuenta del _____, sin sustentar a qué importes requeridos correspondían; por lo que resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del Requerimiento Complementario Final N° _____ (folios 653 a 655), se solicitó a la recurrente que proporcionara los débitos y los créditos a la Cuenta 16104 – _____ y que sustentara con documentación fehaciente el cobro de los intereses y la tasa aplicada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que al cierre del precitado requerimiento (folio 647) la Administración dejó constancia que la recurrente reiteró los argumentos planteados en respuesta al Requerimiento N° _____ sin demostrar con asientos contables ni con documentación lo que afirmaba; por lo que efectuó un reparo por intereses presuntos por los créditos otorgados al aludido accionista.

Que como resultado de la referida fiscalización la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente, contra las cuales interpuso un recurso de reclamación, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 3382 a 3398), que declaró la nulidad de las citadas resoluciones de determinación y de multa al haber prescindido del procedimiento legalmente establecido, por cuanto verificó que el área acotadora determinó intereses presuntos sin tener en cuenta que los deudores constituyan partes vinculadas, entre ellos, el referido accionista, situación en la que resultaba aplicable lo establecido en el último párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta; y en consecuencia, se debía ceñir a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 32 de dicha ley.

Que asimismo, en la referida resolución se indicó que en relación a los demás reparos carecía de sustento pronunciarse sobre los mismos, al haberse configurado la causal de nulidad respecto al aludido reparo; no obstante, siendo que el anotado reparo incide, conjuntamente, con los demás, en la determinación de la renta neta imponible, señala que se emita pronunciamiento nuevamente sobre dichos reparos, tomando en cuenta lo expuesto en el informe que sustenta la resolución, debiendo emitirse una nueva resolución de determinación (folio 3384/reverso).

Que a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución de Intendencia N° _____ la Administración notificó la Carta de Presentación N° _____ (folio 3402) y el Requerimiento N° _____ (folios 3344 a 3358).

Que del Anexo N° 01 de dicho requerimiento (folio 3356), se aprecia que la Administración señaló que en cumplimiento de la citada resolución, solicitó a la recurrente que presentara la documentación que acredite los préstamos a _____ detallados en el Anexo N° 3 adjunto (folio 3352), así como la documentación y posteriores asientos relacionados, el Estudio de Precios de Transferencia, al corresponder a préstamos realizados con partes vinculadas y la declaración jurada mediante el Formulario _____ – Precios de Transferencia correspondiente al ejercicio 2006.

Que del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 3340), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que acreditara lo argumentado en su escrito donde reitera lo señalado en respuesta en los precitados requerimientos respecto al préstamo a _____ y que aquella presentó la indicada declaración jurada en la cual no incluyó las transacciones realizadas con el referido accionista, tal como se verifica de autos (folios 2853 a 2855).



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que añade que en atención a lo señalado en la Resolución de Intendencia N° y que el accionista posee el 52.36% de acciones de la empresa, aplicó las normas relativas a la determinación del valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas, siguiendo los lineamientos previstos en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 24, 108, 109 y 114 del reglamento de la anotada ley.

Que en esa línea, de los Anexos N° 01, 03 y 03.1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3326 a 3328 y 3336 a 3340), se advierte que a fin de determinar los intereses a valor de mercado por el préstamo efectuado, la Administración aplicó el método de precio comparable no controlado y utilizó como comparables las tasas activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional y extranjera del sistema financiero nacional, específicamente del

, de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 3328). A partir del promedio de las tasas de interés de los citados bancos, la Administración elaboró un rango de precios (de tasas de interés), determinando, en consecuencia, el rango de precios que a su consideración correspondería a las tasas de interés pactadas en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes. En base al referido rango de precios, la Administración comparó las tasas de interés del préstamo otorgado por la recurrente a su accionista, estableciendo a partir de ello el reparo analizado en este extremo (folios 3327 y 3328).

Que ahora bien, según se advierte de autos, la Administración, para efecto de la formulación del reparo materia de análisis, contenido en la resolución de determinación impugnada, ha aplicado el referido artículo 26 para determinar la existencia del hecho base (préstamo), y el anotado artículo 32-A con el fin de determinar el valor de mercado de dicha transacción.

Que habiéndose verificado la existencia del hecho base (préstamo) que sustenta la presunción de intereses y que no ha sido cuestionada la vinculación entre la recurrente y el referido accionista, corresponde analizar si en la determinación del valor de mercado realizada por la Administración para la cuantificación del aludido reparo, se ha observado las normas de precios de transferencia contempladas en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, las transacciones a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: 1) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o 2) Que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el citado inciso agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: i) Las características de las operaciones; ii) Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; iii) Los términos contractuales; iv) Las circunstancias económicas o de mercado; y v) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado; cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que de otro lado, el inciso e) del citado artículo 32-A señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que entre dichos métodos se encuentra el método del precio comparable no controlado, que según la misma norma consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que como se aprecia de las normas citadas, para determinar el valor de mercado de transacciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros, o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación no podrán afectar materialmente el precio, y en caso de que existan, deberán ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que dichas normas han previsto que, para determinar si las transacciones son comparables, deberá tenerse en cuenta –en función del método de valoración seleccionado– los elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la transacción a analizar, como por ejemplo, las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que en el caso materia de análisis se aprecia que, para hallar el valor de mercado de la operación observada, la Administración utilizó el método del precio comparable no controlado, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

Que en la medida que la operación observada corresponde a un préstamo de dinero en los que el precio o monto de la contraprestación son los intereses, la aplicación del método del precio comparable no controlado en este caso implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo materia de análisis.

Que como se señalado precedentemente, la Administración obtuvo las tasas de interés comparables sobre la base del análisis de las tasas de interés activas anuales promedios de las operaciones en moneda nacional provenientes del

de acuerdo con la información obtenida de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros (folio 3328), de cuya revisión se aprecia que corresponden a tasas de interés promedio de carácter referencial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 05608-1-2017, que para efectos de la aplicación del método del precio comparable no controlado implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo, para lo cual no es suficiente para la comparabilidad el elemento de los plazos de los préstamos y su calificación como créditos comerciales, sino debe evaluarse para cada una de las transacciones, considerando para ello las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, entre otras.

Que según lo expuesto, la Administración consideró como único elemento en su análisis de comparabilidad el plazo de los préstamos, determinando sobre esta base un rango de tasas de interés que consideró como valor de mercado, no obstante, de acuerdo al criterio antes citado debió considerar para dicho análisis las



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, los montos de los préstamos, la existencia o no de garantías, la solvencia y la calificación crediticia del sujeto deudor, entre otras, los cuales influyen en la determinación de las tasas de interés.

Que en tal sentido, no está acreditado que la Administración hubiera efectuado una debida comparación de operaciones iguales o similares a efecto de establecer de manera correcta el valor de mercado de las tasas de interés en aplicación de las normas de precios de transferencia, específicamente, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo no se encuentra sustentado, por lo que procede levantarla y revocar la apelada en este extremo.

2. Depreciación del ejercicio no sustentada con documentación fehaciente

Que del punto 1 de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3582 a 3586 y 3588), se aprecia que la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por el importe de S/ 170 326,00, al considerar que la recurrente no sustentó documentariamente la depreciación de los activos fijos, amparándose en lo dispuesto en los artículos 38 y 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes anotada, 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 esta ley, siendo deducible según el inciso f) de dicho artículo, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que de conformidad con el artículo 38 de la referida ley, el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, y las depreciaciones antes referidas se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en la norma tributaria.

Que el artículo 41 de la anotada ley, señala que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decretos Supremos N° 125-98-EF, 194-99-EF, 037-2000-EF y 134-2004-EF, establece los porcentajes de depreciación para los diversos tipos de bienes del activo fijo. La misma norma dispone también que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla señalada en dicha norma para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por la contribuyente, que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, en tanto que el inciso f) del mismo artículo preceptúa que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos. La SUNAT mediante Resolución de Superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado registro.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que de las normas glosadas, se advierte que para efectos del Impuesto a la Renta se admite de manera general la deducción de la depreciación de los bienes del activo fijo, en tanto que estos sean utilizados en la actividad generadora de rentas gravadas³ y siempre que la depreciación se determine sobre el valor computable de los bienes a partir del costo de adquisición o producción.

Que conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 00100-5-2004 y 00322-1-2004, la Administración puede revisar períodos prescritos no con la finalidad de determinar la deuda de dichos períodos, sino a fin de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 01980-5-2003 y 00673-3-2011, entre otras, ha señalado que, si bien no todos los gastos deben estar sustentados con comprobantes de pago, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, estos deben encontrarse sustentados con documentación que evidencie su existencia.

Que mediante el punto 01 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3356), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara el análisis detallado y pormenorizado que sustente el Registro de control de activo fijo del ejercicio 2006 por cada rubro que compone la cuenta de activo fijo, indicando fecha de adquisición de los bienes. Asimismo, le indicó que debía presentar los comprobantes de pago que sustentaran la adquisición de dichos bienes, a fin de validar el cálculo de la depreciación asignada a los bienes detallados en el Anexo N° 2 adjunto (folio 3354).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de fecha 4 de octubre de 2010 (folio 3316) en el que señala que ofrece el análisis detallado y sustentando del control de activo fijo del ejercicio 2006 por cada rubro, indicando las fechas de adquisición de los bienes; y agregó que adjunta comprobantes de pago respecto de los activos fijos observados hasta con una antigüedad de cinco años, dado que no cuenta con documento físico de adquisición por los años anteriores; no obstante, menciona que por convenir a su derecho, presenta la información requerida a efectos de validar la depreciación asignada a los bienes.

Que mediante el punto 01 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 3341 y 3342), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó que esta respecto de los rubros edificios y otras construcciones y maquinaria, equipos y otras unidades no presentó los comprobantes de pago que sustenten su adquisición, y si bien en el cuadro en el que detalla los activos fijos figura como ítem el concepto de fusión por absorción, aumento de capital de por el cual presentó el contrato de fusión, de su revisión concluye que no puede determinar los bienes que fueron transferidos, no pudiéndose identificar los bienes a depreciar así como tampoco su fecha de adquisición. Agregó con relación a los ítems anotados como provisiones varias, que aquella no presentó documento alguno que sustente su adquisición.

Que respecto a los activos fijos del rubro de equipos diversos e instalaciones diversas, indicó que, si bien la recurrente detalla en un cuadro las facturas y fecha de adquisición de los bienes, a fin de determinar la depreciación correspondiente, no presenta documentación sustentatoria que permita identificar cuáles son los bienes que se están depreciando y si son necesarios para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Agrega que en el caso del rubro de equipos diversos en función de lo señalado por la recurrente, detectó que no se contabilizó el importe de S/ 4 486,35 como depreciación, por lo que adicionalmente a la depreciación contabilizada, dicho importe también es sujeto de reparo.

Que adicionalmente, por el rubro de instalaciones diversas precisó que hay un ítem anotado como fusión por absorción, aumento de capital por el cual la recurrente solo presenta la escritura de fusión por absorción, sin identificar los bienes a depreciar, por lo que también es materia de observación.

³ Según el "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual" de Guillermo Cabanellas (Tomo VII, 1989, Vigésima Primera Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires - Argentina, página 293), la palabra utilizar significa "Aprovechar algo" en tanto que utilizarse consiste en "Emplearse con determinada finalidad, por lo que a efecto de ser deducible dicho gasto los bienes del activo fijo deben ser empleados o aprovechados para la generación de rentas gravadas".



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Asimismo, con relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que no presenta documentación que posea una antigüedad mayor a cinco años, señaló que de acuerdo al artículo 43 del Código Tributario, la facultad de fiscalización estará sujeta a los plazos de prescripción señalados en el mismo código en función de la obligación tributaria que, a través de ella, se pretende determinar, con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados por incidir en la determinación de dicha obligación se produjeron en un periodo distinto al que esta corresponde.

Que asimismo, indicó que conforme el numeral 7 del artículo 87 del citado código, es una obligación del administrado el conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito, por lo que reparó la depreciación cargada al gasto por el importe de S/ 170 325,73, al no estar sustentada al detalle los bienes a depreciar con documentación que acredite lo señalado en su escrito, conforme se describe en el Anexo N° 2 adjunto al presente resultado (folio 3330).

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° _____ y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280, 3283 y 3284), en donde señaló que cumplió con presentar un análisis detallado del control de activo fijo del ejercicio 2006 por cada rubro y que ha precisado la fecha de adquisición y adjuntado el comprobante de pago hasta por una antigüedad de 5 años. Añadió que en virtud a lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto Ley N° 25988, modificado por la Ley N° 27029, no le resulta exigible mantener documentación con una antigüedad mayor a la señalada; que el auditor no tomó en cuenta dicho descargo, limitándose a invocar el numeral 7 del artículo 87 del Código Tributario; y que omite la parte que alude al período de prescripción; en ese sentido, indicó que la abstención de emitir pronunciamiento por parte de la Administración constituye una vulneración al debido procedimiento y atenta contra su derecho a probar, lo que lo deja en un estado de indefensión.

Que de otra parte, manifiesta que la Administración ha rechazado liminarmente su respuesta relacionada con la minuta de fusión por absorción con _____, y las copias de las Facturas N° _____ sustentándose únicamente en que debía presentarse comprobantes de pago; que el auditor no otorgó el mérito suficiente al acto de fusión por absorción en el que se encuentra implícita la adquisición mediante dicho acto jurídico y constituye un comprobante idóneo para acreditar dicha operación; y que en una fusión no hay compraventa sino una relación de canje, por lo que aduce que el agente fiscalizador exige un imposible jurídico.

Que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 3301 a 3303) la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que, si bien aquella señala que presentó un cuadro en el que indica la fecha de adquisición y adjunta comprobantes de pago hasta por una antigüedad de 5 años, dicha información fue validada en el Resultado de Requerimiento N° _____. Agregó que la excepción contenida en el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 25998, se aplica sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Código Tributario, el cual le facilita a exigir información con prescindencia de si los hechos y situaciones que están siendo fiscalizados, se hubieran producido en un periodo distinto al que este corresponda, conforme al criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04206-1-2009; por lo que refiere que, al estar vinculada la depreciación a ejercicios no prescritos, solicitó la información que conlleva a determinar los importes contabilizados, la cual no fue presentada por la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto al acto de fusión indicó que, en la Resolución N° 06452-5-2009, este colegiado ha señalado que para el caso de la depreciación en la fusión de sociedades, que entre los derechos que son asumidos por el absorbente se encuentran el derecho de continuar depreciando los bienes del activo fijo en función de la vida útil que estos tenían en poder de la



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

empresa absorbida; que en atención a lo dispuesto en el artículo 354 de la Ley General de Sociedades, el artículo 34 del Código de Comercio, los incisos b) y f) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incluso en el caso de los bienes transferidos en virtud a una fusión, constituye un requisito que la depreciación se encuentre contabilizada en los libros y registros contables de la empresa absorbente, motivo por el que debería detallarse el valor depreciable de cada bien y la tasa de depreciación aplicada; y que de acuerdo con lo señalado por este colegiado en la Resolución N° 03168-5-2003, la depreciación debe estar sustentada con la documentación que evidencie su existencia; por lo que concluye que se formula reparo por depreciación cargada al gasto por el importe de S/ 170 326,00, al no haberla sustentado documentariamente, según se detalla en el Anexo N° 02 adjunto al Resultado del Requerimiento N°

Que asimismo, se aprecia que la recurrente presentó en respuesta al Requerimiento N° un escrito el 10 de noviembre de 2010, signado bajo el Expediente N° (folios 3537 a 3545), en el cual indicó que la Administración no podía basarse en resoluciones que no son de observancia obligatoria, ni que se le puede exigir documentación que no está obligado a tener por su antigüedad.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 3330), se aprecia que la Administración observó la depreciación de activos fijos por el importe total de S/ 170 325,58, al considerar que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente la depreciación de activos detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folio 3330), tal como se detalla a continuación:

Descripción		Fecha de Adquisición	%	Valor del activo ajustado	Depreciación del año al 31/12/06	Monto del reparo
Factura N°	Proveedor					
33201 – EDIFICIOS Y OTRAS CONSTRUCCIONES						
		11/05/1998	3	2 711,69	81,35	81,35
		15/05/1998	3	932,20	27,97	27,97
		13/01/2000	3	2 878,61	86,36	86,36
			3	50 815,73	1 524,47	1 524,47
		31/12/2000	3	33 053,89	991,62	991,62
		31/12/2000	3	130 815,08	3 924,45	3 924,45
		31/12/2000	3	1 709 839,41	51 295,18	51 295,18
		Total		(A)	57 931,40	57 931,40
33301 – MAQUINARIAS, EQUIPOS Y OTRAS UNID.						
		22/02/2000	10	3 636,83	363,68	363,68
		09/06/2000	10	589,48	58,95	58,95
		28/02/2001	10	970,48	97,05	97,05
		31/12/2001	10	519 909,45	51 990,95	51 990,95
		31/12/2000	10	493 247,27	49 324,73	49 324,73
		Total		(B)	101 835,35	101 835,35
33601 – EQUIPOS DIVERSOS						
		21/01/1998	10	10 685,27	1 068,53	1 068,53
		02/01/1998	10	4 832,10	483,21	483,21
		04/02/1998	10	417,30	41,73	41,73
		02/09/1999	10	10 152,67	1 015,27	1 015,27
		11/05/1999	10	2 186,30	218,63	218,63
		19/05/1999	10	2 011,29	201,13	201,13
		23/04/1999	10	2 899,66	289,97	289,97
		23/04/1999	10	5 471,69	547,17	547,17
		06/10/2000	10	389,83	38,98	38,98
		01/03/1999	10	11 194,09	1 119,41	1 119,41
		06/01/1999	10	4 616,82	461,68	461,68
		01/03/2000	10	21 191,98	2 119,20	2 119,20
		01/05/2000	10	578,46	57,85	57,85
		Total		(C)	7 662,75	7 662,75



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

33701 – INSTALACIONES DIVERSAS				
06/03/1998	10	2 109,00	210,90	210,90
11/02/2000	10	37,96	3,80	3,80
01/05/2000	10	846,23	84,62	84,62
02/09/1999	10	11 488,13	1 148,81	1 148,81
26/03/1999	10	1 900,00	190,00	190,00
31/12/2000	10	57 444,46	5 744,45	5 744,45
Total		(D)	7 382,58	7 382,58
Total del monto observado				(A+B+C+D) 170 325,58

Que del cuadro anterior se aprecia que la Administración observó la depreciación de activos fijos contabilizados por la recurrente como edificios y otras construcciones, maquinaria, equipos y otras unidades, equipos diversos e instalaciones diversas, por los conceptos de provisiones varias, ACM, facturas (consignó el nombre del proveedor) y fusión por absorción, aumento de capital

Que cabe indicar que la Administración obtuvo la información contenida del cuadro denominado “Análisis detallado – Reparo al cálculo de la depreciación cargado al gasto del periodo enero a diciembre 2006”, proporcionado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° (folio 2996) y ello debido a que el Registro Auxiliar de Activos Fijos Año 2006 se encontraba anotado de manera global (folios 514 a 518).

Que para efectos de sustentar la depreciación del concepto Fusión por absorción, aumento de capital la recurrente presentó la Escritura Pública de Fusión por Absorción aumento de capital y modificación de estatutos de fecha 13 de octubre de 2001 (folios 2978 a 2991), en donde consta el acuerdo celebrado con la empresa (del 17 de agosto de 2001), para efectos de fusionarse, en donde la recurrente actuó como absorbente de la citada empresa, y se precisa que esta última recibirá de la empresa absorbida su patrimonio, derechos y obligaciones a título universal y en un solo bloque conforme a ley.

Que adicionalmente, se advierte que también presentó la Escritura Pública de Aclaración de Fusión de fecha 27 de noviembre de 2001 (folios 2992 a 2995), en la que se inserta el acta de junta general de accionistas y sesión de directorio de

Que de la revisión de las citadas escrituras no se aprecia si el patrimonio transferido por la empresa a la recurrente, se encontraba conformado por activos fijos, toda vez que no existe un detalle en el que se dé cuenta de tal conformación, lo que resultaba necesario para efectos de determinar la depreciación tributaria deducible por el ejercicio 2006, pues en primer lugar debía identificarse los bienes , y en segundo lugar, sustentarse el valor que tenía antes de la fusión, es decir, cuando aún pertenecía a la sociedad absorbida, para cuyo fin resultaba necesario establecer el valor histórico, la depreciación acumulada y el saldo de vida útil tributaria de los bienes en cabeza de la referidas sociedades; en consecuencia, ante la ausencia de la documentación que acredite la adquisición de los bienes y la contabilización de su depreciación, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los demás conceptos de provisiones varias, ACM y facturas (consignó el nombre del proveedor), cabe indicar que la recurrente solo presentó un cuadro que no contiene un análisis detallado de cada uno de los bienes que conformaban el activo fijo, pues en el cuadro ofrecido solo se consigna las citadas glosas, fecha de adquisición, proveedor, el importe del valor del activo y la depreciación del ejercicio, no habiendo presentado documentación que identificara el activo fijo y acreditar su adquisición y valor, pese a haber sido requerida expresamente para ello, encontrándose la Administración facultada a ello, aun en el supuesto que la documentación requerida correspondiera a períodos prescritos, según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 00100-5-2004 y 00322-1-2004, entre otras, por lo que no fue posible su verificación, en tal sentido, al no encontrarse sustentada la depreciación, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que la Administración no ha tomado en cuenta que el criterio según el cual el contribuyente está obligado a mantener documentación contable y tributaria más allá del plazo de prescripción de las obligaciones que se generen, se encuentra contenido en resoluciones que no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, debe señalarse que su aplicación no se enerva por no haber sido recogido en una jurisprudencia de observancia obligatoria, pues en dichas resoluciones se interpretan normas que son aplicables al caso de acuerdo al criterio de este colegiado en las que se concluye que la Administración puede revisar períodos prescritos no con la finalidad de determinar la deuda de dichos períodos, sino a fin de derivar consecuencias tributarias para períodos no prescritos susceptibles de ser fiscalizados.

3. Gastos no acreditados con documentación sustentaria (Cuentas 63104, 63601, 63914, 63915, 63916, 63803, 63804, 63211 y 65940)

3.1. Cuenta 63104 – Comunicaciones

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3575 a 3578 y 3588), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63104 – Comunicaciones Nextel por S/ 5 065,00, debido a que la recurrente no presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustentara las provisiones cargadas al gasto, citando como base legal los incisos f) y j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme al inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

Que asimismo, en el inciso j) del citado artículo se contempla que no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago; así como tampoco serán deducibles los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tenían la condición de no habidos según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que a través del punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presentara, entre otros, los Comprobantes Diario N° así como los documentos sustentatorios que originan dichos asientos contables.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito (folio 3315), reiterando lo señalado en el escrito de 3 de junio de 2008, precisando que estas operaciones fueron extornadas (Libro Diario folio 3946) y que ofrece documentación sustentatoria consistente en la copia de una carta de en respuesta a su solicitud, en la que se consigna un reporte de los recibos emitidos durante el 2006 y un estado de la Cuenta 63104 de 1 de enero al 31 de diciembre de 2006, así como las copias de los asientos diario del registro de los Recibos N° y el Asiento Diario N° (folios 2811, 2812, 2815 y 2849 a 2851).

Que en el escrito del 3 de junio de 2008⁴ (folios 627 y 631), la recurrente indicó que los documentos provisionados por este concepto corresponden a gastos fijos mensuales como es el caso de los gastos por servicio telefónico; que cuando los recibos no llegan en su oportunidad, realiza la provisión correspondiente hasta su recepción, por lo que el mismo número aparece registrado en forma repetida; y que el referido servicio de radio lo utiliza para comunicarse entre las estaciones y con sus principales jefes, a fin de hacer más fluida la comunicación teniendo en cuenta la distancia (folio 624).

⁴ Cabe indicar que dicho escrito fue presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento Complementario Final N° emitido antes de la emisión del Requerimiento N° 1



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3336), la Administración dio cuenta de los documentos presentados, dejando constancia que la recurrente no presentó los comprobantes de diario solicitados, y que del Estado de Cuenta de la Cuenta 63104 - Comunicaciones – se visualiza la provisión efectuada mediante Asiento N° por el importe de S/ 5 421,00, así como un abono mediante el Asiento N° por el monto de S/ 5 400,06, el cual difiere con la provisión inicial, por lo que acepta el descargo hasta por el importe revertido de S/ 20,94 (S/ 5 421,00 - S/ 5 400,06 = S/ 20,94).

Que respecto de la provisión efectuada mediante el Asiento Diario N° por S/ 5 044,39, menciona que no se presentó comprobante de pago alguno que acredite la provisión realizada, así como tampoco su reversión, por lo que mantiene el reparo por el importe de S/ 5 065,33 (S/ 20,94 + S/ 5 044,39), al no estar sustentada la provisión efectuada en el mes de julio con el comprobante de pago respectivo.

Que posteriormente, mediante el punto 1 del Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y solicitó que presentara sus descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 3298), se dejó constancia que la recurrente presentó un escrito de respuesta al citado requerimiento (folio 3282), señalando que adjunta una copia fotostática del Recibo N° de 31 de julio de 2006 emitido por por US\$ 1 858,49 (folio 3246); al respecto, menciona que la recurrente presentó el mencionado comprobante, el que fue contabilizado en el mes de agosto, mediante el Asiento Diario N° por lo que no sustentó la provisión efectuada mediante el Asiento Diario N° en consecuencia, mantiene el reparo por S/ 5 065,33; asimismo, anota que la recurrente presenta una copia del Recibo N° sin realizar alguna precisión al respecto (folio 3247).

Que de lo expuesto se tiene que la Administración solicitó a la recurrente que acredite documentariamente el origen de las provisiones registradas bajo los Comprobantes diario N° contabilizadas en la Cuenta 63104 -Comunicaciones Nextel, por los importes de S/ 5 421,00 y S/ 5 044,39, respectivamente (folio 2849), siendo que, para tal efecto, presentó el documento denominado "Estado de Cuenta - Anexo" de la Cuenta 63104 Comunicaciones (folio 2849), en el que se aprecia el movimiento contable de dicha cuenta durante el ejercicio 2006 (cargos y abonos), dentro de este las provisiones materia de observación y un extorno de la operación registrada en el Comprobante de Diario N° por la suma de S/ 5 400,06, lo cual fue validado por la Administración, observando respecto de dicho comprobante la suma de S/ 20,94 (S/ 5 421,00 – S/ 5 400,06).

Que por la provisión de S/ 5 044,39 realizada en el Comprobante de Diario N° no obra en el expediente documentación alguna que sustente la operación, y si bien presentó los Recibos N° (folios 3246 y 3247), de acuerdo con el citado estado de cuenta aludido en el considerando anterior, el primero corresponde a la provisión realizada en el comprobante de Diario N° que no es materia de observación, siendo que el segundo no es posible vincularlo con la provisión cuestionada pues no corresponde al importe contabilizado.

Que asimismo, se aprecia que presentó un documento denominado "Estado de Cuenta Servicios" emitido por (folio 2850), en el que se detalla los recibos girados de enero a diciembre de 2006, no apreciándose que alguno de los recibos corresponda al monto provisionado.

Que además, obra en el expediente un listado de las supuestas personas que tenían asignados los equipos los Estados de Cuenta Corriente en moneda extranjera del de los meses marzo y agosto de 2006 cuyo titular era la recurrente, en los cuales se aprecia los cargos a favor de por los importes de US\$ 1 951,00 y US\$ 1 998,49 (folios 457, 459 y 460); no obstante, dichas pruebas no acreditan el origen de las provisiones materia de reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que de lo expuesto y de la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no presentó pruebas que permitan verificar que las operaciones que originaron la contabilización de dichas provisiones registradas bajo los Comprobantes diario N°

por los importes de S/ 20,94 y S/ 5 044,39, respectivamente, pues debió haber proporcionado para acreditar su afirmación, la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditaría el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.2. Cuenta 63601 – Energía eléctrica

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3412, 3416, 3427 y 3588), se aprecia que la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica por S/ 17 042,00, debido a que la recurrente no presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustente las provisiones cargadas al gasto, citando como base legal el inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3355 y 3356), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que presente los comprobantes de pago que sustentan las provisiones cargadas al gasto detallada en el Anexo N° 4 adjunto al citado requerimiento (folio 3351), así como los Comprobantes de diario N°

y los documentos que originan dichos comprobantes de diario.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3334), se deja constancia el escrito presentado en respuesta por la recurrente (folio 3315), a través del cual señaló que presentó los documentos requeridos y que el caso es igual al de los teléfonos, siendo que, al respecto, la Administración indicó que la recurrente no presentó información relacionada a este punto, tampoco acreditó documentariamente la causalidad del gasto y la vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, y que no por el hecho que el asiento contable se encuentra en una cuenta analítica denominada “energía eléctrica” debe asumirse que el gasto es tal; por lo que formula reparo por el monto de S/ 24 226,00, tal como se detalla en el Anexo N° 4 adjunto al citado resultado del requerimiento (folio 3325).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 3298), la Administración señaló que la recurrente sostiene que para acreditar el gasto ofrece un reporte de , donde se confirma el consumo realizado, tal como se verifica del escrito presentado en respuesta al citado requerimiento (folio 3281); asimismo, indica que aquélla presentó una carta emitida por documento en el que se precisa el detalle de facturación de cinco suministros, así como el reporte de la contabilización efectuada de los consumos de luz, en el que se incluye las provisiones efectuadas y una copia fotostática de los Asientos de diario N° efectuados por la reversión de la provisión efectuada en esta cuenta (Cuenta 63601 – Energía eléctrica), por lo que acepta el descargo hasta por S/ 7 184,36.

Que con relación a las provisiones, indica que la recurrente no acreditó las provisiones efectuadas, máxime si se tiene en cuenta que en el reporte presentado figuran los recibos de luz contabilizados en la cuenta de gasto; por lo que determina que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente la provisión efectuada, reparando el gasto para el cálculo del Impuesto a la Renta por el importe de S/ 17 042,04 (folio 3298), conforme se detalla en el cuadro siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Nº Comp	Documento	Fec_Doc	Concepto	Importe (S/)
		28/02/2006	Prov. Documentos	1 486,00
		28/02/2006	Prov. Documentos	2 589,00
		28/02/2006	Prov. Documentos	8073,00
		28/02/2006	Prov. Documentos	1 153,00
		31/03/2006	Documentos no recepcionado	(1 290,22)
		28/02/2006	Prov. Documentos	3 525,00
		31/05/2006	Reversión	(4 479,00)
		30/06/2006	Documentos provisionados	1 424,70
		30/06/2006	Documentos recepcionados	4 347,19
		30/07/2006	Prov. Gastos	(1 415,14)
		31/08/2006	Prov. Varias	750,00
		30/12/2006	Prov. Servicios	878,51
Total				17 042,04

- Comprobante de diario Nº

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la Administración solicitó a la recurrente acredite documentariamente el origen de las provisiones registradas bajo los anotados comprobantes que habían sido enviadas al gasto por aquella, siendo que, para tal efecto, si bien proporcionó los Recibos N°⁵ (folios 334, 335, 337 a 349 y 3241 a 3245), estos también habían sido provisionados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica mediante los Comprobantes de diario N° como gastos, respectivamente (folios 2808 a 2814), comprobantes que contienen provisiones por importes distintos al materia de reparo, no habiendo presentado documentación adicional que permita relacionarlas con estas últimas.

Que asimismo, debe indicarse que aquélla presentó copias del Libro Diario de marzo, mayo y julio (folios 3237, 3239 y 3240), en las que se aprecia abonos por los importes de S/ 1 290,22, S/ 4 479,00 y S/ 1 415,14; documentación que la Administración aceptó como descargo hasta por el importe de S/ 7 184,36, por lo que reparó la diferencia.

Que adicionalmente, se advierte que obra en el expediente copias de estados de cuenta corriente del de los meses de marzo y julio de 2006 (folios 336 y 341), de cuya revisión se aprecia cargos a favor de ; la carta emitida el 9 de octubre de 2008 por dicha empresa dirigida a la recurrente mediante la cual se remite los reportes de facturación de los Suministros N° en atención a su carta de 2 de octubre de 2008 (folios 3150 a 3155) y cuadros elaborados por la recurrente, mediante los cuales detalla el consumo de energía eléctrica en sus diversas estaciones de servicios (folios 3156 a 3158); sin embargo, estas pruebas no acreditan el origen y motivo del gasto.

Que de lo expuesto y de la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no presentó pruebas que permitan verificar las operaciones que originaron la contabilización de las provisiones materia de reparo, pues debió haber proporcionado para tal efecto la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditará el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

⁵ Presentados en virtud del Requerimiento N° a fin de desvirtuar el reparo, tal como se verifica de autos y según se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (folios 643 y 2807 a 2815).



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

- Comprobante de diario N°

Que de autos se advierte una copia del Recibo N° _____ emitido por _____ correspondiente a diciembre
a cargo del propietario _____ por el importe de S/ _____
de 2006 por el consumo de energía del local ubicado en _____
878,51 (folios 330 y 3149), el cual guarda correspondencia con la provisión registrada en el Asiento N° _____

Que cabe indicar que obra en el expediente el escrito de respuesta a los Requerimientos N°
⁶, en el que la recurrente informó que una de sus sucursales y estaciones de servicios se
ubica en _____ (folios 688 y 729), y que en el documento denominado “Análisis
Bienes Alquilados 2006” (folio 708) figura que dicho inmueble le pertenece a _____

Que sobre el particular, debe indicarse que _____ adquirió en el 2006 diversas estaciones
de servicios pertenecientes a _____⁷; siendo además que, de la revisión de la página web de
_____ y la Consulta RUC de dicha empresa, se corrobora que en la dirección antes
mencionada se ubica una de sus estaciones de servicios y que ha sido declarada como uno de sus
establecimientos anexos.

Que estando a lo expuesto, se tiene que se encuentra acreditada la provisión cargada al gasto registrada en
el Comprobante de diario N° _____ en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica por S/ 878,51, por lo que
corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

3.3. Cuenta 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron, Cuenta 63915 – Comisiones Tarjeta CMR y Cuenta 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N°
3577, 3588 y 3590), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta
del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron por S/
42 273,00, en la Cuenta 63915 – Comisiones Tarjeta CMR por S/ 6 958,00 y en la Cuenta 63916 –
Comisiones Tarjeta Mastercard por S/ 9 115,00, debido a que la recurrente no presentó comprobantes de
pago ni otra documentación que sustente las provisiones cargadas al gasto, ni tampoco acreditó la
causalidad del gasto, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 y los incisos f) y j) del
artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como antecedente, se tiene que a través del punto 6 del Anexo N° 01 del Requerimiento N°
⁶ (folios 698 y 699), la Administración comunicó a la recurrente que de la evaluación del
detalle de sus asientos contables, observa que existen asientos cuya glosa hace referencia a provisiones,
documentos no recibidos y documentos que no llegaron, así como asientos por diversos gastos
efectuados, por los que le solicitó, entre otros, explicar por escrito el origen de dichos asientos contables,
la causalidad del gasto, adjuntando comprobantes de pago y documentación sustentatoria de los
importes cargados a diversas cuentas de gasto en el ejercicio 2006, entre ellas, las Cuentas 63914 –
Comisiones Visa – Visa Electron, 63915 – Comisiones Tarjeta CMR y 63916 – Comisiones Tarjeta
Mastercard, cuyo detalle se encuentra en el Anexo N° 3 adjunto (folios 695 y 696).

⁶ Requerimientos emitidos en el proceso de fiscalización del Impuesto a la Renta por el ejercicio materia de grado, por el cual
se emitieron valores que fueron declarado nulos por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N°
anteriormente citada.

⁷ Disponible en: [http://archivo.peru21.pe/noticia/98813/espanola-repsol-ypf-compra-gasolineras-mobil-peru;
https://www.economistaamericana.pe/empresas-finanzas/noticias/27092/06/06/Petroperu-evalua-llevar-tribunales-a-Exxon-Mobil-por-venta-Repsol.html](http://archivo.peru21.pe/noticia/98813/espanola-repsol-ypf-compra-gasolineras-mobil-peru;https://www.economistaamericana.pe/empresas-finanzas/noticias/27092/06/06/Petroperu-evalua-llevar-tribunales-a-Exxon-Mobil-por-venta-Repsol.html) y Fecha de Consulta: 14 de marzo de 2021.

⁸ Disponible en: <https://www.repsol.pe/es/productos-servicios/estaciones-servicio/localizador/index.cshtml> Fecha de Consulta:
14 de mayo de 2021.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que en respuesta al citado requerimiento (folios 685 y 688), la recurrente presentó un escrito de 2 de mayo de 2008 señalando que los documentos provisionados corresponden a gastos fijos mensuales, por ejemplo, etc. y que adjunta copia de los documentos. Además precisó que, respecto a las demás cuentas de gastos, proporciona la documentación correspondiente con la finalidad de sustentar su vinculación con la generación de renta.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 670 y 671), la Administración señala que la recurrente no presentó lo requerido, ni sustentó la causalidad del gasto, por lo que repara el importe cargado al gasto, conforme detalla en el Anexo N° 4 adjunto (folios 663 y 664).

Que mediante el Requerimiento N° (folios 653 a 655), se reiteró las observaciones efectuadas, a fin de que la recurrente presente sus descargos.

Que a través del escrito de 3 de junio de 2008 (folios 627 y 631), la recurrente indicó que entregó documentación sustentatoria del motivo del gasto y su causalidad, como los partes diarios en los que se puede apreciar los vouchers con el importe correspondiente como prueba de las transacciones realizadas día a día para el control de caja diario; agrega que las tarjetas de crédito de los clientes forman parte de la cobranza y a la vez son los medios de pago por parte de sus clientes, por consiguiente, el cobro realizado a sus clientes genera comisiones.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 642), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente el mencionado escrito y que adjuntó como sustento los documentos emitidos por los proveedores del servicio por cada venta con tarjeta de crédito, así como por el traslado del dinero.

Que de la documentación ofrecida, la Administración apreció que respecto a la Cuenta 63914, la recurrente presentó como sustento el Documento autorizado N° emitido por , que se encontraba contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobante de diario N°

Que en cuanto a la Cuenta 63915, detalla que se proporcionó el Comprobante de Pago N° por S/ 400,11 emitido por que se encontraba registrada en la misma cuenta de gasto mediante el Comprobante de diario N° y con relación a la Cuenta 63916, aquélla presentó el Comprobante de Pago N° por S/ 341,44 y comisión por S/ 97,76 emitido por , que se encuentra contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobantes de diario N° ; por lo que concluyó que dichos comprobantes de pago no sustentan las provisiones cargadas al gasto requeridas, por lo que formuló el reparo para efectos del Impuesto a la Renta.

Que a través del Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3355), la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y documentación adicional que sustenten las provisiones cargadas al gasto, los Comprobante de Diario N° , así como la documentación que sustente dichos comprobantes de diario.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3334), se dejó constancia del escrito presentado en respuesta por la recurrente (folio 3314), indicando que si bien aquélla señaló que presentó los documentos requeridos y que las tarjetas de crédito forman parte de la cobranza y son medios de pago, dicha afirmación no es veraz, pues el hecho que se encuentre contabilizado como "comisiones" no prueba que el gasto sea tal, por lo que mantiene el reparo, conforme el detalle que se consigna en el Anexo N° 05 (folios 3317 a 3323).

Que posteriormente, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas a las provisiones, y requirió que presentara sus descargos.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que mediante el Resultado del Requerimiento Nº (folio 3297), la Administración señala que la recurrente no expuso argumento alguno en el escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento, tal como se verifica de autos (folios 3280 a 3285), y que tampoco presentó comprobantes de pago ni otra documentación que sustente las provisiones cargadas al gasto, por lo que mantiene el reparo.

Que en el presente caso, se tiene que, si bien, a fin de desvirtuar el reparo asociado a la Cuenta 63914 – Comisiones Visa – Visa Electron, la recurrente proporcionó el “Documento Autorizado” Nº emitido por (folios 265 a 271), durante el procedimiento de fiscalización la Administración le comunicó que verificó que aquél ya se encontraba contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobante de diario Nº mediante el Resultado del Requerimiento Nº (folio 642); siendo que al respecto, de autos, se observa que la recurrente no expuso argumentos ni pruebas que demostrarán que no se trataba de una supuesta doble deducción.

Que en cuanto a la Cuenta 63915 – Comisiones Tarjeta CMR, se advierte que la recurrente ofreció el Comprobante de Pago Nº emitido por por S/ 400,11 (folio 288); así como los documentos denominados “Autorización de Pago Nº (folio 287), que contiene la liquidación de comisiones al 1 de setiembre de 2006, correspondiente al período de 26 a 31 de agosto de 2006, por el importe de S/ 400,11, que contiene las firmas y sellos del Gerente General de la recurrente y el Jefe de Administración de Cartera Financiera CMR, y “Detalle de transacciones liquidadas” (folios 272 a 286), de cuya revisión se observa que estas pruebas se encuentran asociadas al mencionado comprobante. Sin embargo, según lo indicado por la Administración en el Resultado del Requerimiento Nº (folio 642), dicho comprobante de pago se encontraba registrado en la misma cuenta de gasto mediante el Comprobante de diario Nº situación que no fue desvirtuada por la recurrente.

Que respecto a la Cuenta 63916 – Comisiones Tarjeta Mastercard, se observa que proporcionó el “Documento Autorizado” Nº (folios 289 a 304), emitido por ; sin embargo, tal como se ha señalado precedentemente, la Administración dejó constancia que en el Resultado del Requerimiento Nº (folio 642), que se encuentra contabilizado en la misma cuenta de gasto con los Comprobantes de diario Nº , hecho que tampoco fue explicado por la recurrente.

Que de lo expuesto y de autos, se aprecia que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no presentó pruebas que permitan verificar las operaciones que originaron la contabilización de dichas provisiones, debiendo haber proporcionado la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditaría el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.4. Cuenta 63804 – Honorarios contables

Que de los Anexos Nº 2 y 4 de la Resolución de Determinación Nº (folios 3569, 3570, 3575, 3576, 3588 y 3590), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63804 – Honorarios contables por S/ 118 797,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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, siendo que, según el último párrafo del mismo artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que la norma citada recoge el principio de causalidad, sobre el cual este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 04807-1-2006 y 16554-3-2013, entre otras, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que los mismos cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que en ese sentido, a efecto de determinar si los gastos reparados por la Administración cumplen con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, procede establecer en, primer lugar, si la documentación presentada por la recurrente acredita la fehaciencia de dichos gastos, para luego, a partir de ello, determinar si resultan necesarios para producir la renta gravada o mantener la fuente productora.

Que de acuerdo con el criterio de este Tribunal, recogido en las Resoluciones N° 05319-1-2007 y 13797-4-2009, entre otras, para tener derecho a la deducción de gastos no basta contar con los comprobantes de pago y probar su registro contable, sino que debe demostrarse que, en efecto, las operaciones se realizaron, para lo cual el contribuyente debe contar con pruebas razonables y suficientes que las acrediten.

Que se aprecia que en el Punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3355 y 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y documentación que sustente la efectiva prestación del servicio relacionado con los honorarios contables contabilizados en la Cuenta 63804 – Servicios Honorarios Contables detallados en el Anexo N° 05 adjunto al citado requerimiento (folio 3317), su vinculación con la generación de ingresos gravados y el mantenimiento de la fuente; asimismo, se le requiere que indique por escrito la forma de realización de los servicios, el mismo que deberá con la correspondiente sustentación.

Que en respuesta, se tiene que la recurrente presentó el escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3314), en el que reitera lo señalado en sus escritos 2 de mayo y 3 de junio de 2008.

Que en los escritos del 2 de mayo y 3 junio de 2008⁹ (folios 685 y 688), la recurrente señala que los desembolsos por honorarios contables pertenecen a servicios extraordinarios especiales que la empresa realiza en la toma de inventarios en los puntos de ventas, almacenes, arqueos sorpresivos, seguimientos operativos de implementación de medidas correctivas de control interno y cumplimiento de funciones y ejecución de presupuesto durante el ejercicio; asimismo, mencionó que estos trabajos son de ejecución operativa y los resultados son evaluados por la gerencias para la toma de decisiones correspondientes, y que prueba de este conjunto de trabajos extraordinarios se muestran en el incremento de ventas significativas de un período a otro, así como todos los pagos realizados por facturas que cumplen con los requisitos legales tributarios como son el pago de Impuesto General a las Ventas debidamente contabilizado en los libros contables y por consiguiente, en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folio 3331), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que esta presentó un contrato firmado el 1 de octubre de 2006 (folios 2763 y 2764), para realizar labores en evaluación operativa de inventario físico de existencias: combustibles, gas licuado de petróleo, gas natural vehicular, minimarket, lubricantes, hostal y restaurant de ocho estaciones de servicio, labor que sería realizada desde la primera quincena de noviembre hasta la segunda quincena de diciembre.

⁹ Cabe indicar que dichos escritos fueron presentados por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° y Requerimiento Complementario Final N° anteriores a la emisión del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que asimismo, señaló que la glosa de los comprobantes de pago presentados¹⁰ no concuerda con la fecha del contrato y no explica por escrito dicha situación; agrega que, según el informe de 30 de diciembre de 2006 (folios 2697 a 2722), corresponde a labor especial de acuerdo al contrato celebrado con la empresa, en el rubro de existencias comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre del 2006, se indica tres observaciones y recomendaciones, no obstante el contribuyente no presenta documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio y que ampare lo afirmado en el citado informe, por lo tanto, mantiene el reparo por el importe de S/ 118 797,31.

Que posteriormente, mediante el Punto 01 del Requerimiento N° _____ y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), señalando que en el artículo primero del contrato suscrito con la _____, se expresa en forma clara que el servicio a realizar comprende a todo el ejercicio 2006 y a las ocho estaciones de servicios, siendo que en las glosas de los comprobantes de pago, se indica con precisión el avance del servicio realizado de los períodos y/o meses del ejercicio; en ese sentido, solicita se considere sustentada su posición y se levante el reparo.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 3294 y 3295), la Administración dejó constancia de lo ofrecido por la recurrente y señaló que esta no presenta mayor información que acredite la efectiva realización del servicio, pues solo ofrece un cuadro en el que se indica bajo el título Gestión de ventas 2005 vs. 2006, el cual figura en la parte inferior el nombre de _____, persona que figura en la planilla de la recurrente.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que el servicio comprende a todo el ejercicio 2006, señala que en la tercera cláusula se indica que la facturación se realizaría la primera quincena de noviembre de 2006, segunda quincena de noviembre de 2006, la primera quincena de noviembre de 2006 y segunda quincena de diciembre de 2006; por lo que no desvirtúa el hecho de que la glosa de los comprobantes no concuerda con el contrato; por lo tanto, mantiene el reparo efectuado; agrega que, este Tribunal, en la Resolución N° 916-1-2002, ha señalado que, para deducirse como gasto los servicios personales, sustentados con recibos por honorarios profesionales, debe acreditarse además la prestación de servicios y su pago.

Que asimismo, del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 3569 y 3570), se aprecia que la Administración refiere, entre otros, que la recurrente presentó un informe de 30 de diciembre de 2006, en el que se indica que el servicio cuestionado corresponde a una labor especial, de acuerdo al contrato celebrado con la empresa; precisa que, en el rubro de existencias comprendido entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2006, se indica tres observaciones y recomendaciones; en esa línea, concluye que el contribuyente no presenta documentación que evidencia la efectiva prestación del servicio y que ampare lo afirmado en el referido informe.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que a fin de desvirtuar el presente reparo, la recurrente presentó un contrato de locación de servicios celebrado por la recurrente con el 1 de octubre de 2006 (folios 196, 197, 2763 y 2764), de cuya revisión se aprecia que en virtud del mismo esta última se encuentra obligada a prestar su servicio consistente en la evaluación operativa de Inventario Físico de Existencias: Combustibles, Gas licuado de petróleo, gas natural vehicular, minimarket, lubricantes, hostal y restaurant de ocho estaciones de servicios del ejercicio 2006, a cambio de una contraprestación equivalente a US \$ 36 974,79, importe que se pagaría en cuatro armadas, las tres primeras en el proceso del servicio y el saldo al concluir el servicio; y se precisa que la facturación se efectuaría desde la primera quincena de noviembre de 2006 hasta la segunda quincena de diciembre de 2006. Al respecto, se debe señalar que en dicho contrato no se observa ninguna cláusula que especifique las características del servicio.

¹⁰ Folios 2731 y 2732.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que obra en el expediente copia de las facturas de evaluación de Inventario Físico de Existencias de combustibles, minimarket y lubricantes con fechas 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre, 30 y 31 de diciembre de 2006, emitidas el 4 y 30 de noviembre, 15 y 30 de diciembre de 2006; así como sus respectivos comprobantes de pago contables, en los que se aprecia el medio de pago empleado para su cancelación (folios 159 a 194 y 2723 a 2762); siendo que al respecto, tal como se indicó previamente, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada, máxime si se observa que los citados comprobantes fueron emitidos por servicios realizados el 31 de marzo, 30 de junio, 30 de setiembre, 30 y 31 de diciembre de 2006, fechas que no guardan correspondencia del todo con un contrato celebrado el 1 de octubre de 2006 en las cuales las prestaciones se pagaría entre noviembre y diciembre de 2006.

Que de otra parte, si bien la recurrente presentó un informe de 30 de diciembre de 2006 (folios 195, 2697 a 2722), en el que se consigna expresamente que este corresponde a una labor especial de acuerdo al contrato celebrado con la empresa, específicamente en el rubro de existencias comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del 2006, el mismo que consiste en el servicio de evaluación operativa dividido en cuatro trimestres calendarios, que comprende los siguientes puntos: evaluación de normas y procedimientos aplicados al rubro existencias, deficiencias de controles internos, evaluación de límites permisibles de mermas de combustibles, verificación operativa de inventarios físicos en las fechas y horas programadas en cada estación de servicios y evaluación de faltantes y sobrantes de productos, así como se detallan observaciones y recomendaciones; sin embargo, no presentó documentación adicional que evidencie las diligencias y demás acciones que le permitieron elaborar el mismo, tales como las visitas que habría llevado a cabo para la verificación operativa de inventarios físicos en las fechas y horas programadas en cada estación de servicios a la que se hace referencia en dicho documento.

Que finalmente, se tiene que la recurrente alegó durante la fiscalización que como resultado de dicho trabajo se verificó el incremento de ventas significativas de un período a otro, y que proporcionó el documento denominado "Gestión de ventas 2005 vs. 2006" (folios 3159 a 3162), esta prueba no resulta suficiente para acreditar la realidad de las operaciones, más aún cuando únicamente contiene los importes de las ventas efectuadas en tales años y sus respectivos márgenes en las diversas estaciones de servicios, siendo además, que en la parte inferior figura el nombre de Dpto. Contabilidad, persona que según la Administración se encuentra en la planilla de la recurrente.

Que de acuerdo al criterio jurisprudencial antes citado, el contrato celebrado por parte de la recurrente y la citada empresa implican el reconocimiento de las obligaciones que asumen las partes, pero no acreditan que el servicio se hubiera realizado, máxime si no se ha proporcionado documentación adicional que hubiera permitido concluir de forma razonable que el servicio se llevó a cabo.

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido dicho servicio, para la realización de actividades propias de su giro de negocio, correspondía que acreditara que tales operaciones se efectuaron en la realidad con documentación suficiente que sustente su dicho.

Que estando a lo expuesto, y atendiendo a que, en el presente caso, la recurrente no ha presentado documentación que demuestre de manera fehaciente que los servicios fueron prestados, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

3.5. Cuenta 63803 – Honorarios de operación

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3409, 3410, 3414, 3415, 3417, 3588 y 3590), se advierte que la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63803 – Honorarios de operación por S/ 313 497,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que del punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 3355 y 3356), se aprecia que la Administración solicitó a la recurrente que presentara los comprobantes de pago y documentación que sustente la efectiva prestación de los servicios contabilizados en la Cuenta 63803 – Honorarios de Operación detallados en el Anexo N° 5 adjunto al citado requerimiento (folios 3344 al 3349) y su vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente; asimismo, se le requiere que indique por escrito la forma de realización de los servicios y la documentación que lo sustente.

Que en respuesta al citado requerimiento, se tiene que la recurrente presentó escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3314), señalando que estas se sustentan en las necesidades temporales por incremento de ventas; agrega que los gastos se originan en la toma de servicios de personal por tareas específicas en todas las estaciones de servicios y la sede administrativa como es el caso de limpieza de oficinas, techos acrílicos, lavado de mameculos de los griferos, visita a empresas industriales, paraderos terminales de microbuses, empresa de transportes, comercio en general, etc. con la finalidad de promover mayor volumen de ventas; y que en la práctica no justifica informes de cada uno de ellos por ser labores manuales y operativas.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3331 y 3332), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente en el aludido escrito e indicó que esta ofreció como medios de pruebas los comprobantes de pago de los ítems que fueron requeridos y contratos con los proveedores. Agregó que también presentó un listado con el título "pagos realizados en efectivo los honorarios" que incluye 259 ítems, así como 245 vouchers de pago impresos y copia fotostática de 263 documentos con el nombre "comprobantes de pago".

Que añade que si bien la recurrente presenta comprobantes de pago y contratos de servicios, en los que se indica que el objeto del contrato es "contratar servicios generales con la finalidad de mantener en buenas condiciones las instalaciones de la empresa, satisfacer los servicios al cliente y al personal que labora en la empresa", no se desprende la labor realizada; en ese sentido, concluye que la recurrente no sustentó que los servicios se hayan realizado efectivamente ni que cumpla con el principio de causalidad; precisa que por el importe de S/ 59 880,17 no presenta comprobantes de pago.

Que asimismo, señaló que la recurrente presentó recibos por honorarios emitidos durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006; sin embargo, estos no fueron relacionados con los importes requeridos.

Que en relación a los pagos realizados, señala que proporcionó 245 vouchers, no obstante, estos no hacen referencia al comprobante de pago por el cual se realiza la cancelación; con relación a 263 comprobantes de pago en los cuales figura el N° de cheque, el importe pagado y firmas, advierte que en el recuadro "recibí conforme" indica en todos los casos el DNI N° y el visto bueno de Recursos Humanos; sin embargo, no se precisa el motivo por el cual solo aparece una persona como receptora de los cheques; por lo que mantiene el reparo efectuado.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), señalando que la auditora considera que la documentación ofrecida no sustenta que las labores se hayan realizado efectivamente, ni tampoco la causalidad del gasto, así como desconoce los recibos por honorarios al sostener que no fueron relacionados con los importes requeridos y exige una serie de controles; no obstante, alega que aquella no indica qué se requiere para sustentar válidamente la causalidad del gasto, vulnerándose así el debido procedimiento; en esa línea, solicita se considere sustentada su posición y se levante el reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3295 y 3296), la Administración dejó constancia de lo manifestado en el escrito de respuesta al citado requerimiento, así como de la presentación de una relación de recibos por honorarios emitidos durante los meses de octubre a diciembre de 2006 y las copias fotostáticas de estos.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que se desconocieron los recibos por honorarios bajo el argumento que no fueron relacionados con los importes requeridos, indica que esta es una afirmación incorrecta, toda vez que el reparo se sustenta en que el contribuyente no acreditó la efectiva prestación del servicio, así como en el hecho de no efectuó la relación con los importes requeridos, siendo que los asientos de provisión por los recibos por honorarios de octubre, noviembre y diciembre de 2006, se efectuaron recién al presentar la relación de tales comprobantes. Asimismo, indicó que el contribuyente solo presenta un contrato y el comprobante de pago, documentos que no acreditan la ejecución de los servicios observados.

Que respecto al alegato referido a que se exige una serie de controles, no indicando cuál se necesita, menciona que la carga de la prueba recae en el contribuyente, debiendo presentar la información sustentatoria relacionada a los controles que efectúa para verificar la realización del servicio y el cumplimiento a cabalidad de estos, a fin de realizar el pago respectivo.

Que con relación a las provisiones efectuadas por los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2006, señala que la recurrente presenta una relación en la que detalla recibos por honorarios, cuyo total no coincide con la provisión efectuada, diferencia que no ha sido explicada por la recurrente; agrega que no presenta mayor documentación que acredite la causalidad del gasto, ni la efectiva prestación del servicio.

Que en atención a lo expuesto y el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 916-1-2002, concluye que la recurrente no acreditó documentariamente la efectiva prestación de los servicios, por lo que mantiene el reparo efectuado.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente presentó copias de los contratos de locación de servicios celebrados entre la recurrente y

(folios 198 a 209), siendo el objeto en cada uno de ellos, el servicio eventual de apoyo en trabajos administrativos y de ventas.

Que se observa que también proporcionó copias de contratos de locación de servicios suscritos por la recurrente y terceros en los meses de enero a diciembre de 2006 (folios 1021 a 1272, 1273 a 1399 y 1401 a 1912), a fin de que estos últimos le presten "servicios generales".

Que de otra parte, se aprecia que ofreció copia de los Recibos por Honorarios N° emitidos con la glosa trabajos gasfitería por respectivamente, el 10 de febrero de 2006 por la suma de S/ 700,00 cada uno (folios 217 y 218); así como copias de recibos por honorarios que obran a folios 1913 a 2099, 2101 a 2427, 2998 a 3032, 3048 a 3076, 3093 a 3122 y 3139 a 3148, por diversos conceptos, tales como servicios de limpieza, digitalización, lavado, mantenimiento, trabajo operativo, digitación, trámite documentario, limpieza, movilidad, traslado de mercadería, seguridad, venta, conteo de mercadería, pintura, servicio técnico, soporte técnico, Kardex, selección de mercadería, pintura, trabajo operativo, abono de caja – efectivo en estación, mantenimiento y reparación de impresoras materiales, servicios varios y servicios prestados, entre otros.

Que asimismo, la recurrente presentó un listado denominado "pagos realizados en efectivo honorarios" que incluye 259 ítems (folios 1017 a 1020), copia del Libro Diario de octubre, noviembre y diciembre de 2006 (folios 3040 a 3047, 3085 a 3092, 3131 a 3138), y documentación contable denominada "Reporte de



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

comprobante de pago" (folios 3033 a 3039, 3077 a 3084, 3123 a 3130), "vouchers de pago" impresos (folios 772 a 1016), copias de "comprobante de pago" y planilla (folios 210 a 216 y 219).

Que adicionalmente, aquella proporcionó documentos contables denominados "comprobantes de pago", de cuya revisión se verifica lo señalado por la Administración en el Resultado del Requerimiento N° esto es, que en tales pruebas se aprecia el número de cheque, el importe pagado y firmas, y que en el recuadro "Recibí conforme" se consigna en todos los casos el DNI N° y el visto bueno de Recursos Humanos (folios 2428 a 2690); siendo además, que la recurrente no ha expresado las razones que motivaron que la persona a quien le pertenece dicha identificación sea quien reciba los cheques.

Que al respecto, debe indicarse que, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada.

Que ahora bien, de acuerdo al criterio jurisprudencial antes citado, el contrato celebrado por parte de la recurrente y los locadores implican el reconocimiento de las obligaciones que asumen las partes, pero no acreditan que el servicio se hubiera prestado, máxime si no se ha proporcionado documentación adicional que hubiera permitido concluir de forma razonable que el servicio se llevó a cabo.

Que si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido dichos servicios, para la realización de actividades propias de su giro de negocio, correspondía que acreditará que tales operaciones se efectuaron en la realidad con documentación suficiente que demostrará la prestación de los servicios pactados.

Que estando a lo expuesto, y atendiendo a que la recurrente no presentó documentación que demuestre de manera fehaciente que los servicios fueron prestados, corresponde mantener el reparo y confirmar laapelada en este extremo.

3.6. Cuenta 63211 – Abogados

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3573, 3574, 3577, 3578 y 3588), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 63211 – Abogados por S/ 91 742,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación adicional al comprobante de pago que acredite la efectiva prestación del servicio de los gastos contabilizados en la Cuenta 63211 – Abogados y su vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, cuyo detalle se encuentra en el Anexo N° 4 adjunto al citado requerimiento (folio 3351).

Que mediante escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3315), la recurrente señaló en respuesta al citado requerimiento, que ofrece la documentación requerida tales como los recibos por honorarios y sus vouchers de pago respectivos; y que tal gasto corresponde a la asesoría legal que la empresa recibe de los profesionales de turno, de acuerdo a la especialidad del proceso judicial que se requiere e indica que adjunta el Informe del Expediente N° del 49° Juzgado Civil de Lima / del caso

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3335 y 3336), la Administración indicó que lo señalado por la recurrente fue general, no realizó precisiones respecto al gasto observado; respecto al proveedor señala que presentó un informe de 1 de octubre de 2008 firmado por este, detallando las labores realizadas y el Comprobante N° en



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

cuya glosa se indica "Bono de éxito por cierre de contrato de distribución y transacción con _____"; en esa línea, indica que el contribuyente no presenta documentación a fin de acreditar el servicio recibido.

Que en cuanto al proveedor _____, refiere que aquéllo presentó un informe emitido por este y los comprobantes de pago, en cuya glosa se indican servicios prestados en patrocinio de la defensa de _____ en la Corte Superior, generada de acuerdo con los numerales 3.2.1. y 3.2.2. del contrato, suscrito el 12 de octubre de 2005; por lo que concluye que la recurrente no ha presentado mayor documentación que acredite la prestación del servicio ni que se encuentra vinculada con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente; y agrega que no puede asumirse que el aludido informe se encuentre vinculado a las facturas emitidas por el proveedor, más aún cuando en este se señala que no intervinieron; por lo que mantiene el reparo por el importe de S/ 91 742,08.

Que posteriormente, mediante el Punto 01 del Requerimiento N° _____ y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), en el que manifiesta que por los servicios de _____ adjunta copias del contrato de distribución celebrado con _____ al contrato de 26 de setiembre de 2005, Registro de Ventas y la Factura N° _____ y que la razón social actual de la citada empresa es _____, tal como se puede apreciar en la copia de la información histórica del RUC.

Que respecto al proveedor _____ mencionó que los servicios se prestaron a la empresa y a _____ en su calidad de Director Ejecutivo, de modo que la causalidad está acreditada, no pudiendo desconocerse ese gasto por una apreciación muy particular del agente fiscalizador, que niega la condición de funcionario para asignarle solo la condición de accionista, tal como se demuestra en las copias de las cédulas de notificación judicial adjunta.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 3299), la Administración deja constancia de lo manifestado en el escrito presentado por la recurrente y precisa respecto del proveedor que aquella solo se limita a señalar que la anterior razón Social de _____ fue _____ y presenta copia fotostática del contrato, Registro de Ventas y factura; de cuya revisión, indica que no se desprende la labor realizada y cuál fue el motivo que genera el bono de éxito al que se hace referencia en el comprobante de pago, por lo que al no acreditar el servicio recibido y con ello la causalidad del gasto, mantiene el reparo por el importe de S/ 78 401,08.

Que en relación al proveedor _____ señala que la recurrente presentó una copia de la Resolución N° _____ y otros documentos oficiales del Poder Judicial de los años 2007 y 2008; anota que de la documentación presentada, aprecia que el procesado es _____ por delito contra el patrimonio en agravio de _____ el mismo que fue notificado a _____ documentos que corresponden al año 2008; agrega que también presentó una copia de Resolución N° 751-2008 en juicio cuyo demandante es _____ y el _____

Que en ese sentido, concluye que si bien la recurrente presenta información, de la misma no se desprende que los servicios fueron prestados por _____, ya que no presenta documentación en la cual se verifique la participación del proveedor en dichos procesos judiciales; indica que tampoco exhibe el contrato indicado en la glosa de los comprobantes de pago; anota que inclusive la información presentada está relacionada a _____ y no a _____ tal como lo señala la glosa de los comprobantes; por lo que al no acreditar el servicio recibido y con ello la causalidad del gasto, mantiene el reparo por el importe de S/ 13 341,00.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que de los actuados, se aprecia que, en cuanto al reparo al gasto por los servicios prestados por el proveedor , la recurrente indica que es indiscutible que cumplen con el principio de causalidad y precisa de que si hubo un error en la glosa de los comprobantes de pago, debe primar la primacía de la realidad para establecer la efectiva realización del servicio mediante la verificación de los medios probatorios; mientras que en relación con el proveedor , alegó que los servicios le fueron prestado a ella y a en su calidad de Director Ejecutivo.

Que de autos se advierte que en relación al servicio prestado por , la recurrente ha ofrecido una copia del Recibo de Honorarios Profesionales N° de 9 de enero de 2006 por concepto de "Bono de éxito por cierre de contrato de distribución y transacción con ' (folios 448, 2832 y 2043), siendo que al respecto, debe indicarse que, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada.

Que asimismo, proporcionó un escrito dirigido a la recurrente por parte de de 1 de octubre de 2008 (folios 2833 y 2834), señalando que en respuesta a su requerimiento de información sobre el servicio que generó la emisión del recibo por honorarios antes citado, informa que brindó asesoría legal en la negociación de los contratos entre la recurrente y los cuales se prestaron los primeros meses de 2006 y concluyeron con la suscripción de los referidos contratos; detalló que el servicio consistió en la revisión de los proyectos de contratos proporcionados por la empresa en mención, la modificación de los términos a fin de que se ajusten a los intereses comerciales de la recurrente y la asistencia a múltiples reuniones en las que se gestionó los términos contractuales finales; añade que el honorario fue pactado por las partes sobre la base de los beneficios económicos que se obtuvieron por su participación y se efectuó en función al éxito de la negociación y cierre de los respectivos contratos.

Que de autos se advierte la copia del contrato de distribución suscrito entre la recurrente y de 26 de setiembre de 2005 (folios 3169 a 3209), mediante el cual esta última se obliga a suministrar productos que se detallan en un anexo adjunto, para la comercialización de la recurrente en sus estaciones de servicios, y el Addendum al citado contrato de 26 de setiembre de 2005 (folios 3166 a 3168), mediante el cual se dejó constancia de que modificó su denominación social a conforme se verifica del reporte Consulta RUC – Histórico de denominación social de dicha entidad (folio 3163); así como se indica también que realizó la entrega de un cheque por US\$ 260 000,00 más IGV, a fin de cancelar el bono por derecho de exclusividad a favor de la recurrente, en virtud de lo dispuesto en la Cláusula Vigésimo Séptima del contrato, y que esta última manifiesta su conformidad.

Que adicionalmente, se observa una copia de la Factura N° emitida el de 6 de enero de 2006 por la recurrente a cargo de por concepto de bono por derecho de exclusividad por US\$ 260 000,00, más IGV y su registro contable de enero de 2006 (folios 3164 y 3165).

Que de lo expuesto, se tiene que si bien la recurrente afirma que las pruebas presentadas sustentan que la asesoría legal permitió que se lograra la firma del contrato de distribución que suscribió con , de la documentación ofrecida sólo se encuentra acreditada la celebración del referido contrato de distribución mas no la intervención del citado proveedor en su negociación ni las demás actividades que habría realizado, según lo indicado en el escrito de 1 de octubre de 2008, teniendo en cuenta que, la recurrente se ha limitado a ofrecer un comprobante de pago y el mencionado escrito, pese a que le fue requerido documentación adicional que acreditará las actividades realizadas por dicho proveedor, por lo que el presente reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que al respecto, se tiene que la recurrente ofreció las Facturas N° emitidas por el citado proveedor, en cuyas glosas se hace referencia a la defensa legal brindada a ante la Corte Superior, en virtud al contrato suscrito el 12 de octubre de 2005 y sus respectivos vouchers contables que detallan el medio de pago utilizado, siendo que al respecto, tal como se indicó previamente, de acuerdo a la jurisprudencia de este Tribunal, los comprobantes de pago por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones.

Que de la revisión del Informe N° emitido por de 7 de agosto de 2006 (folios 2847 y 2848), se aprecia que en este se consignó como asunto "Informe sobre los casos de y su contenido versa sobre un proceso de amparo signado bajo el Expediente N° iniciado por la recurrente (demandante) contra (demandado), debe indicarse que en este documento el mencionado estudio expresa sus comentarios sobre el estado del proceso judicial al haberse emitido una resolución por parte de la Segunda Sala Civil sobre el caso.

Que de otra parte, se advierte una copia de la Resolución N° por la Sexta Sala Penal con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 393 a 403 y 3226 a 3236), recaída sobre el Expediente N° que resuelve el recurso de apelación interpuesto por . y la recurrente, contra la sentencia de 14 de diciembre de 2006, el extremo que absuelve a presuntos autores y cómplices por el delito de estafa en agravio de ambas, su respectiva cédula de notificación judicial dirigida a la recurrente, y otros actuados del mismo proceso (folios 3216 a 3225).

Que obra también en autos, una copia de la resolución emitida el por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, recaída en el Expediente N° que resuelve la impugnación presentada por la recurrente, contra la Resolución , que declaró fundada en parte la contradicción y fundada en parte la demanda incoada; y en consecuencia, ordenó que la ejecutada . cumpla con el pago de suma de dinero, y respectiva cedula de notificación judicial dirigida a la recurrente (folios 3210 a 3215).

Que asimismo, se observa que presentó una copia incompleta de un escrito mediante el cual se solicita la formalización de denuncia de un acto ilícito en agravio de la recurrente, firmado por Reg. CAL N° (folios 379 a 383); copia de actuados del proceso seguido bajo el Expediente N° que versa sobre la ejecución de garantías reales (folios 389 a 392) y una copia de Resolución cuya materia es la ejecución de un acta de conciliación, procesos donde la recurrente interviene como adjudicatario de un inmueble; y, una carta emitida por mediante la cual le comunica a la recurrente que en el estado de cuenta de 30 de setiembre de 2007 se reporta un saldo deudor (folios 2845 y 2846).

Que si bien se aprecia que las resoluciones, escrito y actuaciones procesales presentados no se pueden relacionar directamente con los comprobantes de pago que aluden al patrocinio del proveedor a favor de ¹¹, la recurrente presentó el Informe N° emitido por en la cual se da cuenta de servicios prestados a favor de la recurrente que consistía en el seguimiento de un proceso de amparo en el cual la recurrente era la demandante, por lo que al observarse indicios de la prestación de servicios prestado por el citado proveedor; y considerando además que la Administración no efectuó una adecuada actuación probatoria a fin de acreditar sus afirmaciones, corresponde levantar el reparo a la Cuenta 63211 – Abogados en el extremo de las Facturas N° y revocar la apelada en este extremo.

¹¹ Según el Comprobante de Información Registrada (folio 3568), dicha persona era socio y director de la recurrente durante el periodo fiscalizado.



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

3.7. Cuenta 65940 – Varios

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (folios 3571, 3572, 3576, 3577 y 3588), la Administración formuló reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por los gastos registrados en la Cuenta 65940 – Varios por la suma total de S/ 9 612,00, citando como base legal el primer párrafo del artículo 37 y los incisos d) y f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que mediante el punto 04 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° y su Anexo N° 4 (folios 3350 y 3356), la Administración solicitó a la recurrente que presente comprobantes de pago y documentación que sustente el motivo del gasto y la vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, tal como se muestra a continuación:

Mes	Nº Comp	Documento	Fec_Doc	Concepto	Debe
12			21/11/2006		1 002,00
12			22/12/2006		2 025,00
12			29/12/2006		800,00
12			29/12/2006		1 000,00
12			29/12/2006		1 200,00
02			24/02/2006		2 241,61
04			29/04/2006		1 343,70

Que mediante escrito de 4 de octubre de 2010 (folio 3314), la recurrente reitera lo señalado en su escrito de 3 de junio de 2008.

Que en el escrito del 3 de junio de 2008¹² (folios 627 y 631), la recurrente sostiene que ofreció la documentación requerida tales como facturas y los vouchers de los pagos respectivos, así como que los desembolsos no se sustentan mediante informes de terceros; sin embargo, la Administración efectuó el reparo por no sustentar la causalidad del gasto por la suma de S/ 9 612,31.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3332 y 3333), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó facturas emitidas por la I y copia fotostática del Libro Diario Sub diario: 13 Bancos ingresos.

Que añade que, de la verificación efectuada, observa que los comprobantes de pago presentados fueron emitidos por la venta de bienes y servicios, en consecuencia, considera que no se trata de una donación, de acuerdo con el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, al no existir una vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, se trata de un acto de liberalidad por parte de la recurrente.

Que agrega que en el acta de recepción de donación emitida el 29 de diciembre de 2006 por se indica que mediante Resolución Ministerial N° 747-2008-EF/15 se le calificó como entidad perceptora de donaciones, hecho que determina que el acta de recepción de donación fue emitida con posterioridad a la emisión de la Resolución Ministerial, la cual ocurrió en el 2008; asimismo, de la copia fotostática del Libro Diario Sub Diario: 13 Bancos ingresos, señala que el mismo no guarda relación con lo requerido; por lo que concluye que la recurrente no presenta otra documentación al margen del comprobante de pago para acreditar la causalidad del gasto; en consecuencia, mantiene el reparo.

¹² Cabe indicar que dicho escrito fue presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento Complementario Final N° emitido por un proceso de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (mismo tributo y periodo que es materia de grados en la presente instancia), por el cual se emitieron valores que fueron declarados nulos por la Resolución de Intendencia N° (folios 3382 a 3398).



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que en cuanto a los Asientos N° , indica que la recurrente no presenta comprobantes de pago ni tampoco documentación adicional que acredite la causalidad del gasto; por consiguiente, mantiene el reparo.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° y su Anexo N° 01 (folios 3305 a 3307), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración notificó a la recurrente las observaciones relacionadas al presente reparo, y requirió que presentara sus descargos respectivos.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 25 de octubre de 2010 (folios 3280 y 3281), en el que señaló que la Administración supone que no se trata de una donación, debido a que se asume que en este caso se han adquirido bienes y servicios que no tienen vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, constituyendo un acto de liberalidad. Añadió que existe una confusión en la calificación, toda vez que la donación a una entidad autorizada para recibir donaciones no constituye un acto de liberalidad; y anota que el desconocimiento de la deducción no tiene sustento teniendo en cuenta que se ha comprobado fehacientemente que sí se realizó la donación.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° (folios 3296 y 3297), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, que proporcionó una copia de acta de recepción de donación emitida por y que de la verificación efectuada a la información presentada como respuesta al Requerimiento N° advirtió que se encontraba ante una operación de compra y venta de bienes y servicios, y no frente a la figura de la donación, puesto que la recurrente recibió a cambio bienes y servicios.

Que añade que la recurrente presentó un acta de recepción de donación por el importe de S/ 6 025,00, no obstante, considera que dicho documento no acredita la vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, sino que constituye un acto de liberalidad; por tanto, al no acreditar la causalidad del gasto, mantiene el reparo.

Que respecto a los Asientos N° , señala que la recurrente no expone alegatos al respecto en el escrito presentado ni tampoco documentación sustentatoria que acredite la causalidad del gasto, por lo que mantiene el reparo.

- Comprobantes de diario N°

Que en el Anexo N° 4 del valor impugnado (folios 3571 y 3572) la Administración precisa que requirió a la recurrente presentar comprobantes de pago y documentación que sustente el motivo del gasto, su vinculación con la generación de renta y mantenimiento de la fuente, y que en atención a lo solicitado, la recurrente presentó copias de las facturas emitidas por la

agrega que de la verificación efectuada, determinó que tales comprobantes fueron emitidos por la venta de bienes y servicios; siendo que, en respuesta a ello, la recurrente alegó que existe confusión en la calificación, pues la donación a una entidad autorizada para recibir donaciones no constituye un acto de liberalidad.

Que al respecto, la Administración señala que de acuerdo a la Real Academia Española, en el diccionario de la lengua española, la donación consiste en "Liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otra que lo acepta", por tanto en este caso no se tiene la figura de donación, por el contrario, se está frente a una operación de compra y venta de bienes y servicios, puesto que se recibió a cambio estos. Añade que la recurrente presentó un acta de recepción de donación, documento que no acredita la vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, de los bienes adquiridos, constituyendo un acto de liberalidad por parte de la recurrente; por tanto, al no acreditar la causalidad del gasto y la vinculación con la generación de ingresos gravados, mantiene el reparo para el cálculo del Impuesto a la renta por el importe de S/ 6 027,00 (folio 3324).



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

Que el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1112, señalaba que los gastos por concepto de donaciones otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: (i) beneficencia; (ii) asistencia o bienestar social; (iii) educación; (iv) culturales; (v) científicas; (vi) artísticas; (vii) literarias; (viii) deportivas; (ix) salud; (x) patrimonio histórico cultural indígena; y otras de fines semejantes; siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial, y que la deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta de tercera categoría, luego de efectuada la compensación de pérdidas a que se refiere el artículo 50.

Que al respecto, debe anotarse que de la documentación ofrecida por la recurrente, se aprecia, entre otros, las Facturas N° (folios 236, 238 a 241 y 2771 a 2775), emitidas por la navideñas, 450 pelotas Viniball, 16 tarjetas cena fin de año, 1000 rifas mototaxi y 24 tarjetas cena pro implementación biblioteca en Pampas grande.

Que asimismo, se observa una copia del Acta de Recepción de Donación de 29 de diciembre de 2006 (folios 248 y 2776), emitida por la citada asociación, en la que se consigna que la recurrente ha donado libre y voluntariamente el importe de S/ 6 025,00 por la adquisición de 40 tarjetas cena Fin de Año Pro-Fondos, 1000 rifas, 501 tarjetas navideñas y 450 pelotas y se indica que dicha donación colaborará con el financiamiento de las actividades culturales, educativas y de salud del proyecto piloto "Biblioteca Rural Infantil" del distrito Pampas Grande – Huaraz – Ancash.

Que del análisis de las facturas cuya provisión fue observada y del Acta de Recepción de Donación de 29 de diciembre de 2006, se aprecia que la recurrente efectuó el pago del importe de S/ 6 025,00 por la adquisición de 40 tarjetas cena Fin de Año Pro-Fondos, 1000 rifas, 501 tarjetas navideñas y 450 pelotas por lo que tales gastos no constituyen una donación regulada por el inciso x) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y en ese sentido el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

- Comprobantes de diario N°

Que en el Anexo N° 4 del valor impugnado (folios 3571 y 3572), la Administración señala que por los Asientos N° el contribuyente no expone argumentos en su escrito ni presenta documentación sustentatoria que acredite la causalidad del gasto, por lo que mantiene el reparo para el cálculo del Impuesto a la Renta por el monto de S/ 3 585,31 (folio 3324).

Que de los actuados se aprecia que, respecto a las provisiones registradas en los Comprobantes de diario N° durante la fiscalización la recurrente no presentó documentación que permita verificar que las operaciones que originaron la contabilización de dichas provisiones, pues debió haber proporcionado para tal efecto la documentación fuente o sustentatoria del registro contable de la provisión, tales como comprobantes de pago, contratos, correspondencia, entre otra documentación que acreditará el origen de dichos conceptos, lo que no hizo, por lo que el reparo en este extremo se encuentra conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que considerando lo expuesto, habiéndose levantado los reparos por intereses por préstamos efectuados a un accionista y por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica con relación al Comprobante de Diario N° y la Cuenta 63211 – Abogados respecto de las Facturas N° corresponde que la Administración proceda a reliquidar la resolución de determinación impugnada.

Que en atención a lo expuesto, se concluye que no se advierte la vulneración de sus derechos a la prueba y defensa como alega la recurrente, ni del principio de primacía de la realidad, invocados por la recurrente, pues como se ha indicado durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa de la reclamación, la Administración evaluó las pruebas presentadas, siendo que el hecho que la recurrente no



Tribunal Fiscal

Nº 04207-3-2021

comparta la conclusiones de la Administración no significa una vulneración de los derechos y principio invocados.

Resolución de Multa N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 12224-4-2011, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que la Resolución de Multa N° (folios 3591 y 3592) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹³, sanción que se sustenta en los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, contenidos en la Resolución de Determinación N°

y toda vez que en la presente resolución se han levantado los reparos por intereses por préstamos efectuados a accionista y por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica con relación al Comprobante de Diario N° y la Cuenta 63211 – Abogados respecto de las Facturas N° así como se han mantenido los demás reparos, por lo que se ha dispuesto que se reliquide el citado valor, corresponde resolver en igual sentido, debiendo revocarse la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda de igual forma respecto a la resolución de multa impugnada.

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 25 de abril de 2011, en el extremo referido a los reparos por intereses por préstamos efectuados a un accionista y por los gastos registrados en la Cuenta 63601 – Energía eléctrica con relación al Comprobante de Diario N° y la Cuenta 63211 – Abogados respecto de las Facturas N° , y la multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/MR/ra
NOTA: Documento firmado digitalmente

¹³ Modificado en virtud del artículo 108 del Código Tributario mediante la Resolución de Intendencia N° de 20 de enero de 2011 (folio 3623).