



Firmado Digitalmente
por CHARCA HUASCUPE
Walter Tito FAU
20131370645 soft
Fecha: 22/12/2021
14:17:55 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

EXPEDIENTE N° : 2318-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de diciembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____
contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de noviembre de 2011,
emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de
Administración Tributaria¹ - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las
Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto General
a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, y las Resoluciones de Multa N° _____
emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178
del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos se tiene que mediante Cartas N° _____ SUNAT y
SUNAT y Requerimientos N° _____ notificados el 16 de noviembre de 2010
y 23 de febrero de 2011, de fojas 2469 a 2472, 2603, 4471 a 4473 y 4595, la Administración inició a la
recurrente los procedimientos de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero
a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, como consecuencia de los cuales emitió los siguientes
valores: (i) Las Resoluciones de Determinación N° _____ por el Impuesto
General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por reparos a la base imponible por las Cuentas
– Ingresos Varios, Cuenta _____ Ingresos Reembolso Seguro de Vida Exterior
Retiro de Bienes No Gravados con el IGV y Cuenta _____ Intereses sobre Letras, y al crédito
fiscal por la Cuenta _____ – Compras, Cuenta _____ Cargas de Personal, Cuenta _____ Servicios Prestados por
Terceros, Cuenta _____ Cargas Diversas de Gestión y Cuentas _____ ;
– Gastos Varios, de fojas 4924 a 5011, así como las Resoluciones de Multa N° _____
giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario,
vinculadas a dicho tributo y periodos, de fojas 5012, 5013 y 5038 a 5059; y (ii) las Resoluciones de
Determinación N° _____ por el Impuesto General a las Ventas de enero a
diciembre de 2002, por reparos al crédito fiscal por la Cuenta _____ Honorarios Profesionales, Cuenta _____
Honorarios Profesionales, Cuenta _____ de
fojas 4886 a 4923, así como las Resoluciones de Multa N° _____ giradas
por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas a dicho tributo
y periodos, de fojas 5014 a 5037.

Que en ese sentido, en el caso de autos corresponde emitir pronunciamiento respecto de los valores y
reparos que se indican seguidamente.

¹ Actualmente Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 21/12/2021 17:27:34
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/12/2021 18:47:25
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/12/2021 18:26:36 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000

Resoluciones de Determinación N° (fojas 4924 a 5011)		
N°	Reparo	Importe S/
Reparos a la base imponible		
1	Cuentas – Ingresos Varios	109 654,00
2	Cuenta - Ingresos Reembolso Seguro de Vida Exterior	10 259,00
3	Retiro de Bienes No Gravados con el IGV	20 218,00
4	Cuenta – Intereses sobre Letras	10 624,00
Reparos al crédito fiscal		
1	Cuenta 60 – Compras	81 766,00
	Cuenta Ropería	10 440,00
	Cuenta Útiles de limpieza	8 181,00
	Cuenta Utensilios de cocina	55 210,00
	Cuenta – Decoración de Ambientes	7 935,00
2	Cuenta 62 – Cargas de Personal	36 438,00
	Cuenta – Otras cargas de personal	11 261,00
	Cuenta - Capacitación personal administrativo	7 995,00
	Cuenta Agasajo y atenciones al personal	17 182,00
3	Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros	276 544,00
	Cuenta – Movilidad local	14 075,00
	Cuenta – Servicio viaje internacional	1 387,00
	Cuenta - Publicidad	57 224,00
	Cuenta – Servicio mantenimiento de equipos diversos	4 185,00
	Cuenta Servicio dietas y comestibles	5 400,00
	Cuenta - Honorarios profesionales	42 894,00
	Cuenta	86 655,00
	Cuenta	64 724,00
4	Cuenta 65 – Cargas Diversas de Gestión	2 982,00
	Cuenta – Seguro de vida en grupos de accionistas	2 631,00
	Cuenta Seguro vida en el extranjero	351,00
5	Cuentas – Gastos Varios	3 449,00

Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002

Resoluciones de Determinación N° (fojas 4886 a 4923)		
N°	Reparos al crédito fiscal	Importe S/
1	Cuenta – Honorarios Profesionales	70,104.00
2	Cuenta Honorarios Profesionales	43,096.00
3	Cuenta	123,787.00
4	Cuenta	134,374.00

Que de lo expuesto, se tiene que la materia en controversia consiste en determinar si los valores mencionados se encuentran arreglados a ley; no obstante, previamente corresponde pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por la recurrente relativas a la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria así como para aplicar sanciones, y las nulidades invocadas por aquella.

A) PRESCRIPCIÓN

Que la recurrente sostiene que al haber cumplido con presentar las declaraciones del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de los años 2000 y 2002, operó el plazo de 4 años de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la de aplicar sanciones.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 5841 a 5865, refiere que en los años 2001 y 2004 se le inició procedimientos de fiscalización por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2002, producto de los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación N°

así como las Resoluciones de Multa N°



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

a , vinculados al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002.

Que respecto de los valores antes indicados, emitidos por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, menciona que interpuso recursos de reclamación el 20 de enero de 2003 y 9 de mayo de 2005 respectivamente, los que fueron resueltos por la Administración con las Resoluciones de Intendencia N° declarando nulas las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° a debido a que observó que por el Impuesto General a las Ventas, el área acotadora no inició los procedimientos de fiscalización; en ese sentido, no se encuentra conforme a ley el proceder de la Administración al fiscalizar y emitir nuevos valores, dado que a dicha fecha la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, se encontraba prescrita.

Que refiere que a efecto que opere la prescripción de las facultades de la Administración deben concurrir dos requisitos, siendo estos el transcurso del tiempo y la inacción de la Administración. En cuanto al primero de ellos señala que su contenido se recoge en el artículo 43 del Código Tributario, por el cual, en su caso, la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y el inicio de dicho plazo se da desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, según lo establece el artículo 44 del mismo código; y respecto del segundo requisito indica que implica la inactividad de la Administración de ejercer sus facultades en el plazo establecido por ley. Asimismo, agrega que el plazo de prescripción puede interrumpirse o suspenderse, según sea el caso, en aquellos casos que señalan los artículos 45 y 46 del Código Tributario, resaltando el inciso a) de dichos artículos, a efecto de desarrollar su posición sobre si el cómputo prescriptorio se ve afectado cuando en el marco de un procedimiento contencioso se declaró la nulidad de los valores, dado que el Poder Judicial adoptó la posición que el cómputo prescriptorio no se ve afectado por la notificación de valores nulos ni por el procedimiento de reclamación llevado a cabo para declarar la nulidad de estos.

Que al respecto señala que de una interpretación sistemática de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del Código Tributario, el plazo de prescripción no se ve afectado en caso la Administración emita valores nulos, y ello sea confirmado al interponer recurso de reclamación, toda vez que la nulidad del acto administrativo no se agota con eliminar dicho acto, sino que se extiende a todos los actos posteriores que se hubieran dictado en el marco de su vigencia, lo que incluye las actuaciones procedimentales, posición que ha sido reafirmada por la Corte Suprema en la Sentencia de Casación N° 8340-2015.

Que incide en que el Tribunal Fiscal en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 161-1-2008 estableció que la notificación de una resolución de determinación o multa declarada nula no interrumpe el plazo de prescripción; y en esa línea, no puede afirmarse que la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de los valores, suspenda el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria ni aplicar sanciones.

Que anota que si bien con el Decreto Legislativo N° 981 de 15 de marzo de 2007 se estableció la disposición por la cual la suspensión del plazo de prescripción operaba incluso durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se haya declarado la nulidad del valor, dicha modificación no se encontraba vigente a la fecha en que acaecieron los hechos materia de autos, lo que es afirmado por la Administración al remitirse a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 161-1-2008, y no a la normativa modificada mediante el Decreto Legislativo N° 981.

Que añade que al amparo de lo dispuesto por los artículos 12 y 13 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la nulidad de una resolución de determinación o de multa afecta el procedimiento contencioso tributario a través del cual se discutió su validez, al encontrarse estrechamente vinculado con aquellos, por lo que el efecto jurídico de suspensión del plazo de prescripción no se produce en tales casos; alcanzando la declaratoria de nulidad a los actos jurídicos posteriores que guardan vinculación con el acto administrativo declarado nulo, conforme con el artículo 13 de la referida ley, siendo uno de ellos (actos posteriores) los actos procedimentales, como la interposición de un recurso impugnativo, por cuanto mediante aquel se estableció que el acto carece de validez jurídica, por lo que el procedimiento contencioso



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

tributario por el cual se declaró la nulidad de una resolución de determinación o de multa no puede generar el efecto jurídico de suspensión del cómputo del plazo de prescripción, al alcanzarle a esta también la nulidad declarada a tales valores.

Que agrega que a fin de emitirse valores válidos, debe realizarse un procedimiento de fiscalización válido, para que de esa forma, su impugnación implique la suspensión del plazo de prescripción, por lo que amparar lo contrario implicaría otorgar efectos jurídicos a un procedimiento de fiscalización inválido; no correspondiendo interpretar de forma aislada, el inciso a) del artículo 46 del Código Tributario, sino, en el marco del debido procedimiento, pudiendo concluirse que la interposición de un recurso de reclamación o de apelación solo pueden suspender la prescripción en tanto sean interpuestos en un procedimiento iniciado válidamente.

Que señala que como es evidente, no se fiscalizó el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, por lo que la Administración declaró la nulidad de los valores inicialmente emitidos, y en esa línea no puede afirmarse que el tiempo de duración de los recursos de reclamación suspendieron el plazo de prescripción.

Que refiere que la posición que expone tiene correlato con diversos pronunciamientos del Poder Judicial, en los que se emitió pronunciamiento señalando, que la interposición de un recurso de reclamación o apelación solo puede suspender la prescripción cuando dichos recursos sean interpuestos dentro de un procedimiento válido, caso contrario el procedimiento contencioso no surtirá efecto ni afectará el plazo de prescripción. Cita al respecto la Resolución N° 23 del Expediente N° 12803-2017, Resolución N° 23 del Expediente N° 4098-2012 y Resolución N° 27 del Expediente N° 2828-2012 emitidas por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, la Resolución N° 21 del Expediente N° 9729-2017 y Resolución N° 7 del Expediente N° 1957-2012 emitidas por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, así como las Sentencias de Casación N° 2174-2015, 8340-2015 y 10415-2014.

Que por tales consideraciones señala que la facultad de la Administración para determinar y aplicar sanciones respecto a la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002 ha prescrito.

Que por su parte la Administración señala que mediante las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT se declaró improcedentes las solicitudes de prescripción presentadas por la recurrente por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, por lo que señaló que carece de objeto que se pronuncie sobre la prescripción de dicho tributo y periodos.

Que de acuerdo con el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial; siendo que en la Resolución N° 09028-5-2001, este Tribunal ha dejado establecido que puede oponerse: i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado con la determinación de la deuda tributaria y, ii) En vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso, pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de esta de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que el artículo 129 del citado código dispone que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que el último párrafo del artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; y cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que mediante escrito presentado el 8 de julio de 2011, de fojas 4871 y 4872, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , invocando, entre otros, en vía de excepción, la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones respecto del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002.

Que no obstante, la Administración en la resolución apelada, de fojas 5306 y 5307 vuelta, se limitó a señalar que mediante las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT² se declararon improcedentes las solicitudes de prescripción presentadas el 28 y 30 de marzo de 2011, respecto de la acción para determinar y aplicar sanciones por el tributo y períodos antes mencionados, y que al haberse emitido pronunciamiento con tales resoluciones, carecía de objeto pronunciarse por la prescripción del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002.

Que conforme se aprecia, la Administración en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, correspondía emitir pronunciamiento respecto de la prescripción invocada por la recurrente en etapa de reclamación de conformidad con lo dispuesto por el artículo 48 del Código Tributario, no siendo óbice para ello, que se hubiera emitido las Resoluciones de Intendencia N° SUNAT y SUNAT, por cuanto se emitieron en el marco de solicitudes de prescripción formuladas previamente, y en una vía distinta, (28 y 30 de marzo de 2011)³, por lo que la resolución apelada fue emitida sin seguir el procedimiento legalmente establecido, deviniendo en nula en dicho extremo según lo establecido en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario^{4 y 5}.

Que no obstante, se advierte de lo actuado que se cuenta con elementos a fin de emitir pronunciamiento respecto de tal aspecto, por lo que conforme con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del mismo código, procede emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que en tal sentido, corresponde determinar si la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria contenida en las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, e imponer las sanciones a través de las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se encontraba o no prescrita a la fecha de notificación de los valores impugnados⁶.

Que el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 953⁷, señalaba que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los cuatro (4) años y a los seis (6) años para quienes no hubieran presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 2 y 4 del artículo 44 del citado código disponen que el término prescriptorio se computará desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario y no corresponda la presentación de la declaración anual respectiva, y desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

² Que obran de fojas 2237 a 2242 y 4432 a 4437.

³ Ello sin perjuicio que la Administración considerara para emitir su pronunciamiento las causales de interrupción y/o suspensión invocadas en dicho procedimiento.

⁴ Según el cual son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

⁵ En el mismo sentido, se ha resuelto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05478-4-2018 y 3922-4-2019.

⁶ De acuerdo con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2015 y 09046-4-2016, según el cual el análisis de la prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones, debe realizarse hasta la fecha de notificación de los valores emitidos por aquellas.

⁷ Publicado el 5 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que conforme con el inciso c) del numeral 1 e inciso a) del numeral 3 del artículo 45 del mencionado código, modificados por Decreto Legislativo N° 981, los plazos de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o de la infracción, o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria o para la aplicación de las sanciones. Agrega, el citado artículo que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Que el inciso a) del artículo 46 del referido código señala que la prescripción se suspendía durante la tramitación de las reclamaciones y apelaciones, siendo que similar redacción se dio con la modificatoria establecida con el Decreto Legislativo N° 953, la que a su vez fue recogida con la modificatoria del Decreto Legislativo N° 981, al señalarse en el inciso a) del numeral 1 del anotado artículo que el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que el inciso a) del artículo 104 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otros, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo, el cual deberá contener, como mínimo (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de enero de 2008, se ha establecido que la notificación de una resolución de determinación o de multa que son declaradas nulas, no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, y que se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa.

Que de fojas 725 y 2873 se tiene que la recurrente presentó las declaraciones del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, por lo que resulta de aplicación el plazo de prescripción de 4 años, tratándose de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, en cada caso, por lo que respecto de los períodos enero a noviembre de 2000 y enero a noviembre 2002 dicho plazo se inició el 1 de enero de 2001 y 2003, y en cuanto al período diciembre de 2000 y diciembre de 2002 el 1 de enero de 2002 y 2004. Asimismo, tratándose de la acción para aplicar las sanciones de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculadas con el referido tributo y períodos, el plazo prescriptorio igualmente es de 4 años, y considerando las fechas de comisión de la infracción consignadas en las Resoluciones de Multa N°

, de fojas 5012 a 5059, los plazos prescriptorios en relación con los períodos enero a noviembre de 2000 y enero a noviembre de 2002 se inició el 1 de enero de 2001 y 2003, y respecto del período diciembre de 2000 y diciembre de 2002 el 1 de enero de 2002 y 2004, siendo que de no verificarse causales de interrupción y/o suspensión, los plazos prescriptorios antes indicados culminarían el primer día hábil de 2005, 2006, 2007 y 2008, respectivamente.

Que conforme se aprecia de fojas 619 a 693 y 2650 a 2793, inicialmente respecto al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, así como sanciones vinculadas con dicho tributo y períodos, se emitieron las Resoluciones de Determinación N°

y las Resoluciones de Multa N°

y

, actos administrativos que fueron impugnados por la recurrente, mediante los recursos de reclamación formulados el 20 de enero de 2003 y 9 de mayo de 2005, conforme se aprecia de fojas 5895 a 5898, procedimientos contenciosos tributarios que concluyeron con las Resoluciones de Intendencia N°

, de fojas 2489 a 2590 y 4482 a 4527, que declaró la



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

nulidad de los mencionados valores, notificadas a la recurrente el 21 de junio y 26 de octubre de 2010, de fojas 5893 y 5894.

Que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, si bien los términos prescriptorios de la acción para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones no se interrumpieron con la notificación de los mencionados valores, cuya nulidad fue declarada por las Resoluciones de Intendencia N° tal como sostiene la recurrente, dichos plazos sí quedaron suspendidos durante el trámite de los procedimientos contenciosos tributarios que se iniciaron el 20 de enero de 2003 y 9 de mayo de 2005, con la reclamación de tales valores, y concluyó el 21 de junio y 26 de octubre de 2010, con la notificación de las referidas resoluciones de intendencia.

Que los mencionados términos prescriptorios se interrumpieron con la notificación de los Requerimientos N° de fojas 2469 a 2472 y 4471 a 4473, que dieron inicio a los procedimientos de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, efectuadas el 16 de noviembre de 2010 y 23 de febrero de 2011, en el domicilio fiscal de la recurrente mediante acuse de recibo según se advierte de fojas 2472 y 4473, de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, por lo que el 17 de noviembre de 2010 y 24 de febrero de 2011 se iniciaron nuevos plazos prescriptorios según lo dispuesto por el artículo 45 del anotado código.

Que en tal sentido, desde el reinicio de dicho cómputo, hasta la fecha en que se notificaron los valores impugnados⁸, mediante acuse de recibo, de acuerdo con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, ocurrido el 9 de junio de 2011, de fojas 5060 a 5083 y 5085 a 5108, no habían transcurrido los plazos de prescripción establecidos en el artículo 43 del Código Tributario, correspondiendo, por tanto, declarar infundada la reclamación en el extremo de la prescripción deducida.

Que es pertinente señalar que los argumentos formulados por la recurrente están referidos a considerar que los plazos de prescripción no se suspenden durante el procedimiento de reclamación seguido contra valores que fueron declarados nulos, al considerar que el procedimiento contencioso tributario sólo tendrá el efecto jurídico de suspender dichos plazos en tanto hubiera existido un procedimiento de fiscalización válido que originó la emisión de tales valores.

Que al respecto debe indicarse que de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, se suspende el plazo prescriptorio de las acciones de la Administración para determinar la deuda tributaria o aplicar sanciones durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa, a lo que cabe agregar lo afirmado en dicha resolución respecto a que *“se trata de dos procedimientos distintos: por un lado, el procedimiento de fiscalización en el que se emiten los valores impugnados, y por el otro, el procedimiento contencioso tributario en el que se califica la validez de dichos actos... [en el que se] puede declarar la nulidad de los valores impugnados, y si bien mediante ella se desconoce los efectos jurídicos de tales actos desde su emisión, dicha sanción no alcanza a la tramitación del referido procedimiento, esto es, no puede privársele de eficacia jurídica, pues es sobre la base de su validez que se sustenta precisamente tal declaración de nulidad”*, en tal sentido, se tiene que la eficacia jurídica del procedimiento contencioso tributario no se encuentra afectada para efecto de la suspensión del plazo de prescripción por la validez o no del procedimiento de fiscalización que dio origen a los valores declarados nulos, al tratarse de dos procedimientos distintos.

Que asimismo, de las Resoluciones de Intendencia N° de fojas 2489 a 2590 y 4482 a 4527, se aprecia que las Resoluciones de Determinación N° emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y enero a diciembre de 2002, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculadas a aquellas, fueron declaradas nulas dado que se emitieron sin haberse iniciado previamente un procedimiento de fiscalización o verificación por dicho tributo, corroborándose que, en efecto, como sostiene la recurrente, no existía un procedimiento de fiscalización previo al trámite del

⁸ Resoluciones de Determinación N° 012-002-0018468.

y Resoluciones de Multa N°

a



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

procedimiento contencioso que declaró la nulidad de los valores, lo que no es impedimento para que la tramitación del recurso de reclamación en el cual se declaró la nulidad de los valores se considere como causal de suspensión de los plazos prescriptivos, dado que la existencia de aquel procedimiento (fiscalización) no resulta una exigencia para que opere dicha causal; así, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00161-1-2008 se indica que los mencionados procedimientos son distintos, concluyendo que la nulidad de los valores emitidos con sustento en el procedimiento de fiscalización no afectaba a la tramitación del procedimiento contencioso tributario como causal de suspensión del plazo prescriptivo, de lo que se puede colegir que independientemente de la existencia de un procedimiento de fiscalización, el plazo de prescripción se suspenderá durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, cuya validez no se ve afectada por tales hechos, por lo que debe desestimarse los argumentos planteados por la recurrente.

Que respecto de las resoluciones invocadas emitidas en sede jurisdiccional, cabe señalar que mediante la Resolución N° 00161-1-2008 este Tribunal ha establecido un criterio de observancia obligatoria sobre el tema materia de análisis, según el cual, la notificación de una resolución de determinación o de multa que sean declaradas nulas no interrumpe el plazo de prescripción de las acciones de la Administración para determinar la deuda tributaria, exigir su pago o aplicar sanciones, sin embargo, dicho plazo sí se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario en el que se declara la nulidad de la resolución de determinación o de multa, debiendo agregarse que las sentencias a las que se remite resolvieron casos cuyos fallos tienen efecto solo para las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos, criterio sostenido en las Resoluciones N° 06048-4-2017, 4664-3-2017 y 11694-3-2019, entre otras.

Que asimismo cabe anotar que de acuerdo al artículo 154 del Código Tributario, las resoluciones emitidas por este Tribunal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, en tanto dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley, y conforme con lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal.

Que habiéndose desestimado la prescripción solicitada por la recurrente, previo al análisis del asunto de fondo, corresponde pronunciarse por las nulidades invocadas por la recurrente.

B) NULIDADES

- **Nulidad de los Requerimientos N° resolución apelada**

valores impugnados y

Que la recurrente en su escrito ampliatorio, de fojas 5881 a 5891, deduce la nulidad de los Requerimientos N° emitidos conforme con el artículo 75 del Código Tributario, debido a que fueron emitidos en la misma fecha que los resultados de los requerimientos previos que las sustentan, lo que contraviene la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos, recogida en el artículo 106 del Código Tributario, citando al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2099-2-2003, 10224-7-2008, 281-10-2018, 574-10-2018, 8938-10-2017, 11449-1-2009 y 918-2-2006.

Que refiere que en el procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 se emitieron los Requerimientos N° siendo que con este último, emitido conforme con el artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó las conclusiones del procedimiento de fiscalización, el que es de la misma fecha del Resultado del Requerimiento N° y en cuanto al procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 señala que se emitieron los Requerimientos N° siendo este último emitido conforme con el artículo 75 del Código Tributario para comunicarle las conclusiones del procedimiento de fiscalización, ocurriendo similar situación a la antes descrita, esto es que el Requerimiento N° fue emitido y notificado en la misma fecha que el Resultado del Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que según el artículo 6 del mismo reglamento, el resultado del requerimiento puede utilizarse, entre otros, para notificar los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el administrado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el Agente Fiscalizador de estas.

Que a su vez, el artículo 9 del mencionado reglamento dispone que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento y que dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Que en cuanto al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, con el Requerimiento N° 0122110000283, de fojas 2412 a 2421, notificado el 9 de marzo de 2011, de foja 2424, la Administración solicitó a la recurrente que sustente las operaciones registradas en los periodos de enero a diciembre de 2000 que generaron crédito fiscal, así como los ingresos registrados en tales periodos; siendo que de la evaluación a la documentación e información proporcionada por la recurrente, en el Resultado del Requerimiento N° 0122110000283, notificado el 19 de abril de 2011, de foja 2236, la Administración efectuó reparos al crédito fiscal y a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, de fojas 2154 a 2235.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 0122110000536, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 743 a 746, emitido y notificado el 19 de abril de 2011, de foja 747, la Administración comunicó a la recurrente los resultados del procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, a efecto que presente los descargos correspondientes.

Que en cuanto al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, con el Requerimiento N° 0122110000314, de fojas 4458 y 4459, notificado el 15 de marzo de 2011, de foja 4462, la Administración solicitó a la recurrente que sustente las operaciones registradas en los periodos enero a diciembre de 2002 que generaron crédito fiscal; siendo que de la evaluación de la documentación e información proporcionada por la recurrente, en el Resultado del Requerimiento N° 0122110000314, notificado el 18 de abril de 2011, de foja 4431, la Administración efectuó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, de fojas 4404 a 4430.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 0122110000523, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, de fojas 2880 a 2882, emitido y notificado el 18 de abril de 2011, de foja 2883, la Administración comunicó a la recurrente los resultados del procedimiento de fiscalización del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, a efecto que presente los descargos que considere pertinente.

Que conforme se ha expuesto, los Resultados de los Requerimientos N° 0122110000283 y 0122110000314 fueron notificados el mismo día en que fueron notificados los Requerimientos N° 0122110000536 y 0122110000523, siendo que tales actos surtieron efecto los días 18 y 19 de abril de 2011, con lo cual la recurrente conoció de las observaciones efectuadas mediante dichos resultados, así como se le solicitó adicionalmente el sustento respectivo en virtud a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, para lo cual se le otorgó el plazo de ley a fin de poder efectuar sus descargos, lo que de ningún modo evidencia una vulneración al procedimiento legal establecido, siendo que similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones N° 07582-3-2019, 04020-1-2019 y 05737-4-2020, por lo que la nulidad invocada por la recurrente carece de sustento, no resultando de aplicación las resoluciones invocadas al versar sobre situaciones distintas a la de autos.

Que habiéndose establecido que no correspondía amparar la nulidad invocada por la recurrente, respecto de los requerimientos citados, no corresponde asimismo, la invocada respecto de los valores impugnados y la resolución apelada, en tanto que estas se sustentan en el supuesto vicio del procedimiento de fiscalización respecto a los Requerimientos N° 0122110000536 y 0122110000523; debiendo indicarse que distinto es el caso de la nulidad solicitada de la resolución apelada, sobre la cual la recurrente refiere que no se encuentra debidamente motivada, la que será analizada seguidamente.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que añade que las conclusiones del procedimiento de fiscalización comunicadas con los Requerimientos N° se sustentan en los resultados de los requerimientos previos, siendo aquellos emitidos con anterioridad a que surta efectos los resultados de los requerimientos que los sustentan, desconociendo la teoría de la eficacia demorada de los actos administrativos; citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11449-1-2009, 00980-10-2015 y 05403-3-2019.

Que en ese sentido, concluye señalando que corresponde que conforme con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario se declare la nulidad de los Requerimientos N° así como los valores impugnados y la resolución apelada.

Que el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, menciona que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 de dicho artículo establece que la Administración Tributaria dispone de la facultad discrecional para exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que de conformidad con lo establecido en el artículo 75 del citado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las referidas resoluciones, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

Que como se ha indicado anteriormente, el inciso a) del artículo 104 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará, entre otros, por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo, el cual deberá contener, como mínimo (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que asimismo, el artículo 106 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prevé que las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso, señalándose en su último párrafo que por excepción la notificación surtirá efectos al momento de su recepción cuando se notifiquen resoluciones que ordenan trabar medidas cautelares, requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisición y ventas que se deban llevar conforme a las disposiciones pertinentes y en los demás casos que se realicen en forma inmediata de acuerdo a lo establecido en este código, no habiéndose incluido dentro de dichas excepciones a la notificación de los resultados de los requerimientos.

Que conforme con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, el requerimiento puede ser utilizado, entre otros fines, para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento o para comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

- **Nulidad de la resolución apelada por falta motivación**

Que en su escrito ampliatorio de fojas 5825 a 5829, la recurrente sostiene que la resolución apelada es nula por falta de motivación, al no haber cumplido con valorar los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización, lo que ocurre en el caso del reparo por gastos de la Cuenta Publicidad, debido a que cumplió con presentar la documentación sustentatoria que acredita la causalidad del gasto. Asimismo, agrega en su escrito ampliatorio de fojas 5876 a 5881, que similar situación se presenta en el reparo por gastos registrados en la Cuenta Ropería.

Que el artículo 129 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración se pronunció sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en su recurso de reclamación, señalando los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan su decisión y por los cuales no amparaba sus alegatos sobre la improcedencia de los reparos efectuados, asimismo, se advierte que evaluó en forma conjunta la documentación que obra en autos, indicando las razones por las cuales no desvirtuaban las acotaciones realizadas, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento, no siendo ello enervado, por cuanto su posición difiera de la decisión de la Administración o tenga una valoración distinta respecto de las pruebas presentadas; y sin perjuicio que la pertinencia de los fundamentos y valoración realizada por la Administración de las pruebas presentadas será analizada por esta instancia al evaluar cada uno de los reparos realizados.

Que por lo expuesto, carece de sustento la nulidad de la resolución apelada invocada por la recurrente, dado que conforme con lo señalado precedentemente, se encuentra debidamente motivada, habiendo la Administración expresado los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su pronunciamiento y decidió sobre todas las cuestiones planteadas en el recurso de reclamación, de acuerdo con lo previsto por el artículo 129 del Código Tributario, así como evaluado la documentación proporcionada por la recurrente en relación con las acotaciones impugnadas.

C) IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS DE ENERO A DICIEMBRE DE 2000

1. Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° fueron emitidas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, de fojas 5000 a 5011.

1.1. Reparos a la base imponible

Que según se aprecia del Anexo N° 2 y numeral II del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4924 a 4934 y 4998, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por las operaciones registradas en las siguientes cuentas: (i) Cuentas y Ingresos Varios por S/ 109 654,00; (ii) Cuenta Ingresos Reembolso Seguro de Vida Exterior por S/ 10 259,00; (iii) Retiro de Bienes No Gravados con el IGV por S/ 20 218,00; y (iv) Cuenta 77201 – Intereses sobre Letras por S/ 10 624,00.

Que el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que constituyen operaciones gravadas: i) la venta en el país de bienes muebles, ii) la prestación o utilización de servicios en el país, iii) los contratos de construcción, iv) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, así como, la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo y v) la importación de bienes.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

(i) Cuentas 75901, 75902, 75201 y 77901 – Ingresos Varios (S/ 109 654,00)

Que la recurrente sostiene que el reparo carece de fundamento legal, al no haber la Administración señalado en cuál de los supuestos establecidos en el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se presentó en su caso, con lo cual no puede establecerse el momento del nacimiento de la obligación tributaria, por lo que no corresponde gravar operaciones por ingresos cuyo origen no ha sido determinado.

Que refiere que los ingresos en las cuentas observadas representan ingresos contabilizados en base a un porcentaje de producción que los médicos acumulan mensualmente, cifra que varía y sobre la cual se establece dicho porcentaje, siendo que por decisión de la gerencia se contabilizó tales ingresos para brindar confiabilidad a los estados financieros y presentar razonablemente los resultados de las operaciones y la situación financiera de la empresa; agrega que se tratan de asientos contables sin efectos tributarios, contabilizados como ingresos en años anteriores, por los cuales cumplió con el pago del Impuesto a la Renta de forma oportuna.

Que por su parte la Administración señala que toda vez que la recurrente no acreditó documentariamente el motivo del extorno y la contabilización de los ingresos anotados en las Cuentas 75901, 75902, 75201 y 77901, cabe considerar que estos representaron ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, y por tanto gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 1 del numeral II del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0025136 a 012-003-0025141 y 012-003-0025147, de fojas 4931 a 4934, se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a junio y diciembre de 2000 por operaciones registradas en las Cuentas 75901, 75902, 75201 y 77901 – Ingresos Varios por el total de S/ 109 654,00, sustentándose en los Requerimientos N° 0122110000283 y 0122110000536, y sus resultados, y señalando como base legal los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122110000283, de foja 2415, la Administración indicó que a fin de verificar los ingresos por ventas anotados en el Registro de Ventas requirió que la recurrente explique y presente la documentación sustentatoria correspondiente respecto del origen y naturaleza de los ingresos por el total de S/ 109 654,00, vinculados con las Cuentas 75901, 75902, 75201 y 77901.

Que mediante escrito de 28 de marzo de 2011, de fojas 2244 y 2245, la recurrente señaló que los ingresos de las Cuentas 75201 y 75202 representan ingresos contabilizados en base a un porcentaje de la producción que los médicos acumulan mensualmente, y varía en función al pasivo adeudado, con lo que se obtiene un porcentaje, que se contabiliza a fin de brindar confiabilidad a los estados financieros y presentar los resultados de las operaciones y situación de la empresa; y que conforme con la NIC 18 correspondía reconocer tales ingresos al ser actividades ordinarias que podían ser medidas con fiabilidad.

Que agrega que la emisión del comprobante de pago con posterioridad a la contabilización de tales ingresos es un aspecto meramente tributario, no estando obligada a contabilizarlos debido a que ya fueron reconocidos, con lo que se generó una diferencia temporal, que no se encontraba regulada en el año 2000, por lo que dicha forma de reconocer los ingresos y su reversión con la emisión de los comprobantes le pareció acertado, y que se trata de asientos contables sin efectos tributarios, contabilizados como ingresos en los años correspondientes, los que pagaron el Impuesto a la Renta en su oportunidad.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2163 a 2167, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que no acreditó documentariamente el motivo del extorno de ingresos contabilizados en las Cuentas siendo que al tratarse de un reparo por reversión de importes contabilizados por los que no se acreditó la naturaleza ni el motivo de su reversión, corresponde considerar que los importes contabilizados en dichas cuentas representaron ganancia derivada de operaciones con terceros; y de otro lado, que la recurrente no se pronunció por los ingresos respecto a las Cuentas ni presentó documentación sobre dichas cuentas; por lo que los reparaba como ingresos gravados para el Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que posteriormente, mediante el Ítem 18 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la base imponible por aquellas operaciones registradas en las Cuentas por S/ 109 654,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 18 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 732, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2167, se aprecia que la Administración reparó los ingresos registrados en las Cuentas como ingresos gravados para efecto del Impuesto General a las Ventas, operaciones que se describen en el siguiente cuadro:

N°	Fecha	N° de Asiento	Cuenta contable	Glosa	Haber S/
1	08.01.2000			Ingresos varios	2 250,00
2	11.02.2000			Ingresos varios	2 250,00
3	07.03.2000			Ingresos varios	2 250,00
4	08.04.2000			Ingresos varios	2 250,00
5	10.05.2000			Ingresos varios	2 250,00
6	15.06.2000			Ingresos varios	2 250,00
7	31.12.2000			Tomas entradas diferencia seguro contra robo	5 786,73
8	31.12.2000			Leyes sociales Obra I.S.T.C.R.P.	5 210,34
9	31.12.2000			Brevetes	8 347,97
10	31.12.2000			Provisión % Clínica	76 809,00
Total					109 654,04

Que sin embargo, no se aprecia de autos que en el procedimiento de fiscalización la Administración hubiese requerido a la recurrente que sustente la afectación al Impuesto General a las Ventas de las operaciones registradas en las Cuentas por lo que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado⁹, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

(ii) Cuenta Ingresos Reembolso Seguro de Vida Exterior Dr. Laos (S/ 10 259,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha identificado ni verificado las operaciones respecto a las cuales realiza sus observaciones, pues se limita a realizar un análisis superficial en función a la denominación de la cuenta.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no sustentó el motivo por el que los ingresos contabilizados en la Cuenta no fueron gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 2 del numeral II del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2000 por operaciones registradas en la Cuenta

⁹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 11023-4-2019 y 06016-4-2020.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

75922 – Ingresos Reembolso Seguro de Vida Exterior por S/ 10 259,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2413 y 2414, la Administración indicó que a fin de verificar los ingresos por ventas anotados en el Registro de Ventas requirió que la recurrente explique y presente la documentación sustentatoria correspondiente del origen y naturaleza de los ingresos vinculados a la Cuenta por S/ 10 259,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2244, la recurrente señaló que ello fue acreditado en la anterior fiscalización.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2160 a 2163, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que no presentó documentación alguna a efecto de desvirtuar su observación, por lo que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio, agosto, octubre y diciembre de 2000, por el total de S/ 10 259,00 al estar gravadas las operaciones registradas en la Cuenta 75922 con el Impuesto General a las Ventas.

Que posteriormente, mediante el Ítem 19 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la base imponible por aquellas operaciones registradas en la Cuenta por S/ 10 259,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 19 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 732, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2161, se aprecia que la Administración efectuó el reparo a la Cuenta al calificar tales ingresos como gravables a efecto del Impuesto General a las Ventas; sin embargo, no se aprecia de autos que en el procedimiento de fiscalización la Administración hubiese requerido a la recurrente que sustente la afectación al Impuesto General a las Ventas de las operaciones registradas en la Cuenta se encontrarían gravadas con el Impuesto General a las Ventas; en tal sentido, se tiene que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

(iii) Retiro de Bienes No Gravados con el IGV (S/ 20 218,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración solicita que explique por qué no gravó el retiro de bienes registrados en la Cuenta sin embargo, no identifica cuáles son las operaciones que estarían gravadas, ni tampoco señala el momento en que se habría originado el nacimiento de la obligación tributaria.

Que añade que para afirmar que se está ante una obligación tributaria es necesario que se identifique la realización del hecho imponible, para lo cual se debe estar ante alguno de los supuestos que recoge el artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, así como también debe precisarse el momento del nacimiento de la obligación tributaria de acuerdo a lo señalado en el artículo 4 de dicha ley; sin embargo la Administración arbitrariamente establece que al no haber sustentado el origen de los gastos contenidos en la Cuenta se habría realizado una operación gravada, lo que carece de sustento jurídico.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no presentó documentación a efecto de establecer que las operaciones materia de reparo se encontraran dentro de alguno de los supuestos de excepción considerados por la norma del Impuesto General a las Ventas para considerarlos como retiros de bienes no gravados con dicho impuesto.

Que en el punto 3 del numeral II del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° a de fojas 4925 a 4929, se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de marzo a julio, noviembre y diciembre de 2000 por Retiro de Bienes No Gravados con el IGV por S/ 20 218,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2413, la Administración indicó que a fin de verificar los ingresos por ventas anotados en el Registro de Ventas requirió que la recurrente explique el motivo por el que no gravó con el Impuesto General a las Ventas el retiro de bienes registrado en la Cuenta Gastos de representación por el total de S/ 20 218,00, respecto a las operaciones que describe en el Anexo N° 7, de foja 2257.

Que mediante escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2244, la recurrente señaló que las operaciones observadas corresponden a supuestos de retiro de bienes no gravados con el impuesto.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2156 a 2160, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que los retiros de bienes no gravados con el Impuesto General a las Ventas corresponden a aquellos retiros de bienes no considerados como venta, los que se detallan en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento, no habiendo indicado la recurrente los supuestos de retiros no gravados que sostiene, ni presentó documentación sustentatoria al respecto, detallando las operaciones materia de reparo en el Anexo N° 7, de foja 1897.

Que posteriormente, mediante el Ítem 20 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la base imponible por ingresos por retiro de bienes no gravados por la suma de S/ 20 218,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 20 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 731 y 732, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que conforme con el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, este impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, y según el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de esta ley, se considera venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma.

Que según el inciso b) del artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas en el retiro de bienes, la obligación tributario nace, en la fecha del retiro o en la fecha en que se emite el comprobante de pago, lo que ocurra primero.

Que según el inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, se considera como retiro de bienes, todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros, y a la apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que este Tribunal ha establecido en diversas resoluciones, como la Resolución N° 9601-5-2004, que el retiro de bienes a que hace referencia el artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas se identifica con la transferencia de propiedad a título gratuito, la apropiación o el consumo de bienes con destino distinto al desarrollo de la actividad gravada, esto es, de situaciones en las que el bien ha desaparecido por autoconsumo o ha pasado a poder de terceros, incluyendo a los socios, propietario o titular, sin que se haya originado un ingreso que, de haber correspondido a una enajenación onerosa del bien que fue transferido o apropiado o del producto final en el que pudiese haber sido incorporado el bien consumido, hubiese dado lugar al gravamen con el anotado impuesto; y que a dicho efecto, para considerar como operación gravada la transferencia, apropiación o consumo susceptibles de ser calificados como retiro de bienes, debe verificarse su ocurrencia.

Que según se aprecia del punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2156 a 2160, la Administración reparó el retiro de aquellos bienes registrados en la Cuenta operaciones por las cuales no se gravó con el Impuesto General a las Ventas, descritos en su Anexo N° 7, de foja 1897, sosteniendo que la recurrente en el procedimiento de fiscalización indicó que estas no se encontraban gravadas con dicho impuesto, sin embargo, de la revisión de los actuados se advierte que no presentó documentación alguna a efecto de acreditar que se encontrara en alguno de los supuestos de excepción establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento antes glosados, por lo que debe concluirse que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar este extremo de la resolución apelada.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que la Administración no identificó a las operaciones que se encontrarían gravadas ni el nacimiento de la obligación, debe indicarse que los aspectos que alude la recurrente se encuentran debidamente identificados tanto en el Anexo N° 7 del Requerimiento N° como en su resultado, de fojas 1897 y 2257, por lo que lo argumentado por ella debe desestimarse.

(iv) Cuenta Intereses sobre Letras (S/ 10 624,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración solicita que explique por qué no gravó los intereses compensatorios registrados en la Cuenta cuando ello fue absuelto en la fiscalización en que se emitieron los Requerimientos N° y agrega que la Administración deduce que existe la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas considerando únicamente la denominación de la cuenta, y no identifica la operación gravada que acredite la realización del hecho imponible, ni el momento en que se habría verificado el supuesto de hecho que dio nacimiento a la obligación tributaria.

Que por su parte la Administración señala que toda vez que los intereses compensatorios se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas, y estando a que la calificación de dichos intereses no ha sido cuestionada por la recurrente, tales intereses se encontraban sujetos a dicho impuesto.

Que en el punto 4 del numeral II del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° a de fojas 4924 y 4925, se observa que la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por operaciones registradas en la Cuenta Intereses sobre Letras por S/ 10 624,00, sustentándose en los Requerimientos N° y y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2412 y 2413, la Administración indicó que a fin de verificar los ingresos por ventas anotados en el Registro de Ventas, solicitó a la recurrente explique el motivo por el que no gravó con el Impuesto General a las Ventas los intereses compensatorios registrados en la Cuenta Intereses sobre letras por el total de S/ 10 624,00, respecto a las operaciones que detalla en el Anexo N° 8, de fojas 2254 a 2256.

Que mediante escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2244, la recurrente señaló que ello fue acreditado en la anterior fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2154 a 2156, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y al no haber gravado con el Impuesto General a las Ventas los intereses compensatorios registrados en la Cuenta 77201, reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, detallando las operaciones materia de reparo en el Anexo N° 8, de fojas 1894 a 1896.

Que posteriormente, mediante el Ítem 21 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación a la base imponible por aquellas operaciones registradas en la Cuenta 77201 por S/ 10 624,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que mediante escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 21 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 731, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que el inciso b) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que el referido impuesto grava la prestación o utilización de servicios en el país; y según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de dicha ley, se entendía por servicio a toda prestación que una persona realizaba para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no estuviese afecto a este último impuesto, entendiéndose que el servicio era prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encontraba domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o el pago de la retribución.

Que el inciso b) del artículo 13 de la ley en mención, establece que la base imponible está constituida por el total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios.

Que según el artículo 14 de la anotada ley, se entendía por valor de venta del bien, retribución por servicios, valor de construcción o venta del bien inmueble, según el caso, la suma total que quedaba obligado a pagar el adquirente del bien, usuario del servicio o quien encargaba la construcción; considerándose que esa suma estaría integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes, servicios o construcción, incluyendo los cargos que se efectuasen por separado de aquel y aun cuando se originasen en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación. Además, los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio formaban parte de la base imponible cuando constasen en el respectivo comprobante de pago emitido a nombre del vendedor, constructor o quien prestase el servicio.

Que conforme con el artículo 1242 del Código Civil, el interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien; y es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

Que el artículo 1246 del referido código, especifica que de no haberse convenido el interés moratorio, el deudor solo está obligado a pagar por causa de mora el interés compensatorio pactado y, en su defecto, el interés legal; y el artículo 1333 del código en mención regula cuándo se considera que el deudor incurre en mora¹⁰.

¹⁰ De acuerdo con el artículo 1333 del Código Civil, incurre en mora el obligado desde que el acreedor le exija, judicial o extrajudicialmente, el cumplimiento de su obligación; y, no es necesaria la intimación para que la mora exista en los siguientes casos: 1) Cuando la ley o el pacto lo declaren expresamente; 2) Cuando de la naturaleza y circunstancias de la obligación resultare que la designación del tiempo en que había de entregarse el bien, o practicarse el servicio, hubiese sido motivo determinante para contraerla; 3) Cuando el deudor manifieste por escrito su negativa a cumplir la obligación; y, 4) Cuando la intimación no fuese posible por causa imputable al deudor.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que este Tribunal en la Resolución N° 214-5-2000, publicada con carácter de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 5 de mayo de 2000, estableció que los intereses moratorios no están gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Que en la referida resolución, se precisó que está en la esencia de la venta o servicio gravado con el Impuesto General a las Ventas el concepto de contraprestación infiriéndose que, en el caso de los intereses devengados por el precio no pagado, este concepto implica una relación causal entre la entrega de un bien o la prestación de un servicio y su contraprestación económica en el pago del precio y/o de los intereses o gastos de financiación correspondientes a la operación, lo que según dicha relación causal, conforme a su naturaleza jurídica de contraprestación, no es pasible de alcanzar a los intereses moratorios, de carácter jurídico indemnizatorio.

Que asimismo, en la Resolución N° 00002-5-2004, este Tribunal ha señalado que cuando el artículo 14 de la Ley del Impuesto General a las Ventas hace referencia a intereses devengados por el precio no pagado, "(...) se refiere a los que surgen como consecuencia de la estructura acordada por las partes para el pago del precio, es decir, los llamados compensatorios que se originan en el financiamiento del precio".

Que según se aprecia del punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2154 a 2156, la Administración reparó aquellas operaciones por concepto de intereses compensatorios sobre letras, registradas en la Cuenta las que la recurrente no gravó con el Impuesto General a las Ventas, detallándolas en su Anexo N° 8, de fojas 1894 a 1896, siendo que de la revisión de los actuados no se aprecia que la recurrente haya presentado descargos ni la documentación a efecto de desvirtuar la observación de la Administración, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto de lo señalado por la recurrente respecto a que la observación en el caso de autos fue absuelta en atención a los Requerimientos N° debe indicarse que de fojas 2478 y 2479 se aprecia que tales requerimientos se vinculan a la Orden de Fiscalización N° la que según Resolución de Intendencia N° corresponde al procedimiento de fiscalización que se siguió a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, de foja 2569, en la cual además se resolvió declarar nulos los valores emitidos por el Impuesto General a las Ventas al no haberse iniciado un procedimiento de fiscalización por este último impuesto, de fojas 2492 y 2493, por lo que los requerimientos a los que alude la recurrente corresponden a uno distinto a los que originaron los valores materia de autos; sin perjuicio de lo cual debe indicarse que sobre la Cuenta en el punto 23 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 562, se indicó que la recurrente no gravó con el Impuesto General a las Ventas por intereses compensatorios registrados en dicha cuenta por S/ 10 624,00.

Que asimismo, en cuanto a que la Administración no identificó la operación gravada ni señaló el momento en que se habría verificado el supuesto de hecho, cabe indicar que tales aspectos fueron indicados en el Anexo N° 8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1894 a 1896, por lo que tal argumento carece de sustento.

1.2. Reparos al crédito fiscal

Que según se aprecia del Anexo N° 3 y numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4934 a 4997, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por operaciones registradas en las siguientes cuentas: (i) Cuenta 60 – Compras por S/ 81 766,00; (ii) Cuenta 62 – Cargas de Personal por S/ 36 438,00; (iii) Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros por S/ 276 544,00; (iv) Cuenta 65 – Cargas Diversas de Gestión por S/ 2 982,00; y (v) Cuentas 63102, 63205, 63601, 63602, 64601 y 65805 – Gastos Varios por S/ 3 449,00.

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-EF, establecía que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que sean permitidas como gasto o costo de



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señalaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que por otro lado, el inciso j) del artículo 44 de la referida ley, indicaba que no serán deducibles para la determinación de la renta imponible de la tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2838-5-2010, se ha señalado que las deducciones de gastos se rigen por el principio de causalidad, esto es, que deben ser necesarios para obtener renta o mantener su fuente generadora, los que deben encontrarse sustentados con la documentación respectiva; y en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal estableció que para sustentar el gasto no es suficiente que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.

Que en las Resoluciones N° 2565-3-2002 y 6072-5-2003 este Tribunal ha establecido que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que de conformidad con las Resoluciones N° 13080-9-2010 y 556-2-2008, uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción otorguen derecho a crédito fiscal, es que tales operaciones sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, y que el principio de causalidad es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 6720-1-2009 y 13909-1-2008, entre otras, ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido; y del mismo modo en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1226-2-2009, se indica que al no haberse sustentado la causalidad del gasto no corresponde la aplicación del crédito fiscal por dichas adquisiciones.

Que asimismo, en la Resolución N° 04155-2-2019, entre otras, este Tribunal ha señalado que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004 antes citadas.

Que de otro lado, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que como se advierte de las normas glosadas, uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes o servicios otorguen derecho a crédito fiscal, es que tales operaciones sean permitidas como gasto o costo



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, y de conformidad con ésta última, son deducibles -entre otros requisitos- los gastos que cumplan con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que del Comprobante de Información Registrada, de foja 5602, se observa que la recurrente desarrolla como actividad económica principal, las actividades de hospitales.

(i) Cuenta 60 – Compras

Que del Anexo N° 3 y el punto 1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4981 a 4996, se observa que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, en relación a la Cuenta 60 – Compras por el total de S/ 81 766,00, se compone a su vez por los reparos efectuados a las siguientes cuentas: Cuenta 60603 – Ropería (S/ 10 440,00), Cuenta 60606 – Útiles de limpieza (S/ 8 181,00), Cuenta Utensilios de cocina (S/ 55 210,00) y Cuenta Decoración de Ambientes (S/ 7 935,00).

a) Cuenta Ropería (S/ 10 440,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración señala que no se acreditó la existencia de la relación de causalidad, sin considerar que es una empresa que ofrece una categoría de servicios que la coloca como una empresa de primer nivel, siendo que como parte inherente a los servicios de hospitalización e internamiento de pacientes requirió destinar recursos para la adquisición de elementos básicos de bienestar de los pacientes, como toallas, camisas, pijamas, entre otros, compras que se encuentran plenamente justificadas al guardar relación directa con el servicio que brinda; y agrega que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 5810 y 5811, agrega que al tratarse de gastos por compra de toallas, camisas, ropas de camas, portabebés, entre otros, la relación de causalidad se explica en el hecho que son utilizados no solo para coadyuvar a las actividades que involucra el prestar y ofrecer servicios de salud, sino también a la necesidad de brindar una atención integral por la alta competitividad del rubro.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 1.1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4992 a 4996 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Ropería por la suma de S/ 10 440,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 1.1 del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2420 y 2421, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Ropería) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 2.1, de fojas 2407 a 2411, por el total de S/ 10 440,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de fojas 2248 y 2249, la recurrente señaló que los gastos registrados en la Cuenta corresponden a elementos básicos de bienestar de los pacientes, como toallas, camisas, pijamas, entre otros, inherentes a los servicios de hospitalización e internamiento, que se sustentan en comprobantes de pago; asimismo, agrega que al tratarse de obsequios no debe sustentarse con mayor documentación, sino solo con dichos comprobantes, los que a su vez se encuentran debidamente anotados en su registro de compras.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2229 a 2235, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por las siguientes consideraciones: No acreditó la relación de causalidad por determinadas operaciones, compuestas en su mayoría por calzado, ropa de distinto tipo y accesorios, la recurrente no acreditó documentariamente que cumplan con dicho principio (*Observación 1*); por otras operaciones no exhibió comprobantes de pago (*Observación 2*); y adquirió una cama por S/ 822,79 que no correspondía su deducción como gasto al superar su valor de $\frac{1}{4}$ de la UIT vigente en el ejercicio 2000 (*Observación 3*); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 2.1, de fojas 2145 a 2153.

Que posteriormente, mediante el Ítem 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Ropería) por S/ 10 440,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 741, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 2.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2145 a 2153, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo tres consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (*Observación 1*); por otras no presentó los comprobantes de pago (*Observación 2*); y por adquirir un bien cuyo valor superó el $\frac{1}{4}$ de la UIT vigente en el ejercicio 2000 (*Observación 3*).

• **Observación 1**

Que en el Anexo N° 2.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2145 a 2153, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta 60603 – Ropería, por concepto de “bikini”, “zapatos”, “artículos deportivos”, “polos”, “ropa de niños”, “edredones”, “corbatas”, “camisas”, “pantalones”, “chalina”, “chompas”, “ternos”, “zapatillas”, “chocolates”, “medias”, “frazada”, “casacas”, entre otros, debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que conforme da cuenta el mencionado anexo, por las operaciones antes indicadas la recurrente presentó copia de los comprobantes de pago, sin embargo no proporcionó documentación que sustente que las adquisiciones materia de reparo resultaban necesarias para el desarrollo de sus actividades y que estuviesen relacionadas con la generación de renta, siendo que conforme con la jurisprudencia antes glosada, no es suficiente con presentar los comprobantes de pago ni que estos se encontraran anotados en el Registro de Compras.

• **Observación 2**

Que en el Anexo N° 2.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2145, 2146, 2150 y 2153, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Ropería, con

debido a que no presentó los comprobantes de pago que acreditaran su adquisición; siendo que al respecto cabe indicar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado los referidos documentos.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que conforme con lo expuesto, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, que según se ha indicado corresponde a las vinculadas a las Observaciones 1 y 2¹¹, registradas en la Cuenta Ropería, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, procediendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo¹².

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que los servicios que brinda la colocan como una empresa de primer nivel, y que en cumplimiento de ello resultaba necesario que adquiriera toallas, camisas, pijamas, y otros, compras que se justifican al guardar relación directa con el servicio, cumpliendo así con brindar una atención integral considerando la alta competitividad en el rubro; debe indicarse que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales citados, la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino que debe ser acreditada con la documentación correspondiente, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que tal argumento carece de sustento.

b) Cuenta Útiles de limpieza (S/ 8 181,00)

Que la recurrente sostiene que celebró un Contrato de Locación de Servicios con la empresa a efecto que dicha empresa suministre los materiales e implementos para cumplir con la prestación del servicio de limpieza de sus instalaciones, sobre lo cual la Administración considera que no se requería la compra de útiles de limpieza debido a que tal obligación recaía en la empresa sin embargo la existencia del contrato no supone en modo alguno impedimento para que, con la finalidad de lograr una mejor limpieza, adquiriera útiles complementarios a los contratados con aquella empresa.

Que anota que optó por la compra de los útiles de limpieza con la finalidad de lograr mejores condiciones de salubridad en la prestación de los servicios, lo que resulta suficiente a efecto de establecer que se cumple con el principio de causalidad, pues con ello sus instalaciones se mantienen en condiciones higiénicas óptimas, no pudiendo pretender que se logre la recuperación de pacientes si sus instalaciones no resultan adecuadas para ello. Asimismo, agrega que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, asumiendo gastos de terceros, y no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 1.2 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4987 a 4991 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Útiles de limpieza por la suma de S/ 8 181,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

¹¹ Conforme se ha indicado, del Anexo N° 3 y el punto 1.1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4992 a 4997, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, en relación a la Cuenta Ropería, por el total de S/ 10 440,00, remitiéndose al Resultado del Requerimiento N° siendo que en el Anexo N° 2.1 del mencionado resultado, de foja 2145, se indicó que las observaciones fueron las siguientes: operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (Observación 1), operaciones por las que no presentó los comprobantes de pago (Observación 2), y por adquirir un bien cuyo valor superó el ¼ de la UIT vigente en el ejercicio 2000 (Observación 3). Al respecto, en el Anexo N° 2.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2145 a 2153, se detallan las operaciones que componen el importe de S/ 10 440,00, siendo que una de ellas sería la que se menciona en el inciso c) del punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2229 y 2230, por la adquisición de una cama por S/ 822,79, cuya deducción no correspondía al superar su valor ¼ de la UIT; y si bien en el inciso c) del punto 1.1 antes referido se indica que dicha operación se encontraba detallada en el Anexo N° 2.1, de la revisión de este último, de fojas 2145 a 2153, no se observa que la Administración hubiera reparado tal operación, ni que alguna de las operaciones listadas corresponda a la adquisición de una cama por S/ 822,79, ni tampoco que a una de ellas se le haya asignado la "Observación 3", de lo que cabe colegir que dicho monto no ha sido materia de reparo.

¹² Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 03790-3-2021, respecto del mismo contribuyente, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que mediante el ítem 1.2 del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2420 y 2421, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta i (Útiles de limpieza) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 2.2, de fojas 2401 a 2406, por el total de S/ 8 181,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2248, la recurrente señaló que los gastos resultan deducibles considerando que es una institución de salud, por cuanto debe cumplir de forma escrupulosa con la limpieza y desinfección de sus ambientes, según disposiciones sanitarias establecidas por el Ministerio de Salud; agregando que aquellos gastos se encuentran debidamente anotados en su registro de compras.

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2225 a 2229, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por las siguientes consideraciones: No acreditó la relación de causalidad por determinadas operaciones, compuestas en su mayoría por golosinas, bocaditos, productos de limpieza, licores, gaseosas, abarrotos, papel higiénico, pañales, panes, galletas, artículos de tocador, cigarros, cosméticos, entre otros, anotando que la recurrente suscribió un contrato de locación de servicios con la Empresa de Saneamiento Ambiental quien se obligó a proporcionar el servicio de limpieza integral de sus instalaciones, asumiendo a su vez, además de la mano de obra, el costo del suministro de todos los materiales necesarios para cumplir con dicha obligación, en ese sentido, los gastos por concepto de artículos y útiles de limpieza serían asumidos por siendo que la contraprestación pagada fue determinada en función a los gastos en que dicha empresa incurría, por lo que no resulta coherente que pretenda asumir gastos por los que no se encontraba obligada (*Observación 1*); y por otras operaciones no exhibió comprobantes de pago (*Observación 2*); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 2.2, de fojas 2134 a 2144.

Que posteriormente, mediante el Ítem 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta 60606 (Útiles de limpieza) por S/ 8 181,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 740, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 2.2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2134 a 2144, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo dos consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (*Observación 1*); y por las cuales no presentó los comprobantes de pago (*Observación 2*).

• **Observación 1**

Que en el Anexo N° 2.2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2134 a 2144, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta - Útiles de limpieza, por concepto de "víveres", "verduras", "bocaditos", "lejía", "lácteos", "betún", "papel higiénico", "cerveza", "jabón", "embutidos", "golosinas", "pan", "gaseosas", "desodorante", "pinesol", "cepillo", "pasta dental", "revistas", "detergentes", "diskette", "casete vhs", "licores", "revlon cosmético", "esponja", "shampoo", "auto brillo", "máquina de afeitar", "tinte de belleza", "cigarros", "arroz", entre otros,



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que conforme da cuenta el mencionado anexo, por las operaciones antes indicadas, la recurrente presentó los comprobantes de pago¹³, sin embargo no proporcionó documentación adicional que sustente que las adquisiciones materia de reparo resultaban necesarias para el desarrollo de sus actividades y que estuviesen relacionadas con la generación de renta, no bastando con presentar los comprobantes de pago ni que estos se encontraran anotados en el Registro de Compras.

Que respecto a la adquisición de artículos de limpieza, obra en autos el Contrato de Locación de Servicios de 23 de julio de 1996¹⁴, fojas 1886 a 1888, celebrado entre la recurrente y _____ por el cual este último se obligó a proporcionar el servicio de limpieza integral en las instalaciones de la recurrente, siendo que en la Cláusula Segunda se indicó que el servicio comprendía lo siguiente: 1. Barrido, desinfección, encerado y lustrado de todos los pisos, pasadizos, escaleras y cuartos de hospitalización; 2. Limpieza de mobiliario, estantes, escritorios, sillas, archivadores y otros; 3. Limpieza de tachos y ceniceros; 4. Limpieza y desinfección de los servicios higiénicos de todas las instalaciones; 5. Limpieza de ventanas, que incluye marcos, lunas y chapas; 6. Limpieza de puertas y mamparas, que incluye marcos, lunas y chapas; 7. Limpieza de paredes, techos y zócalos; 8. Eliminación de basura; 9. Limpieza y baldeado del área externa adyacente del local del cliente; y 10. Aspirado y desmanchado de alfombras.

Que asimismo, en la Cláusula Cuarta se indica que _____ se obligaba a contratar y administrar por su cuenta al personal para la prestación de los servicios de limpieza, y en la Cláusula Séptima que dicha empresa, además de la mano de obra, estaba obligada por su cuenta, costo y riesgo, el suministro de todos los materiales, maquinarias y demás implementos necesarios para cumplir con sus obligaciones.

Que como puede apreciarse del citado contrato _____ estaba obligada al suministro de todos los materiales necesarios para la limpieza de las instalaciones de la recurrente, sin que esta hubiese acreditado documentariamente que los gastos observados por la adquisición de útiles de limpieza se encuentren vinculados con la generación de renta o con el mantenimiento de su fuente generadora, pues si bien sostiene que realizó tales erogaciones para mantener la limpieza en sus instalaciones, no presentó documentación que acredite la necesidad de ello, estando a lo señalado en el contrato antes aludido.

• **Observación 2**

Que en el Anexo N° Anexo N° 2.2 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 2134 a 2144, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta _____ Útiles de limpieza, con _____ debido a que no presentó los comprobantes de pago que acreditaran su adquisición; siendo que al respecto cabe indicar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente haya presentado los referidos documentos.

Que estando a lo antes señalado, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta _____ Útiles de limpieza, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que el contrato con la empresa _____ no implica que se encuentre impedida de adquirir útiles de limpieza complementarios a los que dicha empresa proporcionaba, y así lograr mejores condiciones de salubridad; cabe señalar que conforme se ha indicado precedentemente, la recurrente no acreditó documentariamente la necesidad de incurrir en tales gastos, por lo que tal argumento no resulta amparable.

¹³ Siendo que aquellas operaciones referidas a la adquisición de artículos de limpieza serán analizadas en los considerandos siguientes.

¹⁴ En la Cláusula Sexta se indica que el plazo de vigencia del contrato sería de un año, desde el 1 de agosto de 1996 hasta el 31 de julio de 1997, y si en caso ninguna de las partes decidiera resolver el contrato, sería prorrogable automáticamente por un año adicional, de foja 1887.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

c) Cuenta Utensilios de cocina (S/ 55 210,00)

Que la recurrente sostiene que la necesidad de los gastos por utensilios de cocina se justifica en el hecho que requiere de estos para brindar el servicio de alimentación para los pacientes y el personal de la empresa, y que la existencia del contrato de concesión¹⁵ en modo alguno prohíbe que adquiera los utensilios pues ello lo realiza con la finalidad de velar por la calidad, idoneidad y eficiencia del servicio de alimentación prestado.

Que anota que el contrato de concesión no la limita en la adquisición de útiles de cocina, pues contractualmente no se pactó la exclusividad de la compra de tales bienes, anotando que no se dedicó a la compra de utensilios, sino solo a complementar los ya adquiridos por la concesionaria, pues si bien esta última asumió el compromiso de mantener el equipo de cocina en buenas condiciones, ello no es un deber exclusivo, pues la empresa también puede adquirir las herramientas que considere necesarias para brindar un servicio idóneo a los clientes. Agrega que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 1.3 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4984 a 4987 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Utensilios de cocina por la suma de S/ 55 210,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 1.3 del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2420 y 2421, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Utensilios de cocina) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 2.3, de fojas 2335 a 2400, por el total de S/ 55 210,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2248, la recurrente señaló que los gastos corresponden a aquellos efectuados para proveer alimentos a los pacientes de manera complementaria al servicio dotado por la empresa concesionaria, que no tiene exclusividad sobre tales servicios.

Que en el punto 1.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2221 a 2224, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por las siguientes consideraciones: No acreditó la relación de causalidad por determinadas operaciones, compuestos en su mayoría por abarrotes, la recurrente presentó el contrato de concesión celebrado con para que prepare menús a los pacientes, acompañantes y empleados de la recurrente, comprometiéndose a asumir por su cuenta los útiles de limpieza y eliminación de desperdicios y del personal que se requiera para ello, así como los gastos por el consumo de gas y reparaciones y el mantenimiento de los equipos de cocina, en ese sentido, los servicios de alimentación debían ser asumidos por por lo que la adquisición de alimentos no se encuentra justificada (*Observación 1*); y (ii) por otras no exhibió comprobantes de pago (*Observación 2*); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 2.3, de fojas 2045 a 2133.

¹⁵ Al respecto anota que celebró un Contrato de Concesión con por el cual esta última se obligó a cumplir con preparar menús, dietas y otros servicios de alimentación para los pacientes, sus acompañantes y a los empleados de la empresa, asumiendo a su vez los gastos por útiles de limpieza, el personal para prestar el servicio, gastos de gas y reparación y mantenimiento de los equipos de la cocina.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que posteriormente, mediante el Ítem 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Utensilios de cocina) por S/ 55 210,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 740, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 2.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2045 a 2133, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo dos consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (Observación 1); y por las cuales no presentó los comprobantes de pago (Observación 2).

- **Observación 1**

Que en el Anexo N° 2.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2045 a 2133, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta – Utensilios de cocina, por concepto de diversos víveres y abarrotes, debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que obra en el expediente el “Contrato de Concesionario” de 10 de agosto de 1999¹⁶, celebrado entre la recurrente y de fojas 1880 a 1885, en cuya Cláusula Novena se indica que la concesionaria asumiría, entre otras, obligaciones, reparar y mantener los equipos de cocina que se le proporcione, y que se le malogre, así como reponer la vajilla y cubiertos que se pierdan o rompan, adquirir por su cuenta los útiles de fumigación y limpieza eliminando los desperdicios de comida existente, a asumir todas las reparaciones y mantenimiento de los equipos de la cocina; y en la Cláusula Décima, la recurrente se obliga, entre otros, al pago de la luz eléctrica, reponer la vajilla, cubiertos y equipos de cocina que por uso prolongado se hubiera deteriorado y a proporcionar 65 kilogramos de carne que serían descontados mensualmente del importe que le corresponda pagar a la concesionaria, debiendo contar esta última con más carne si hubiera necesidad de ello.

Que adicionalmente, en dicho contrato, también se consigna como obligación de la concesionaria, proporcionar alimentos en forma diaria para los pacientes y sus acompañantes, así como para los empleados de la clínica, los cuales debían ser facturados a la recurrente, y que solo en casos que la recurrente lo solicite también debía prestar sus servicios en atenciones a los trabajadores, a médicos y eventos sociales que se organice para las diferentes empresas de seguros y autoseguros, obligándose en este caso la primera a proporcionar y/o reembolsar los insumos en que se haya incurrido.

Que como puede apreciarse del citado contrato, es la concesionaria quién estaba obligada a adquirir los insumos necesarios para la elaboración de los alimentos que debía proporcionar a los pacientes, sus acompañantes y al personal de la clínica, asumiendo únicamente la recurrente la obligación de proporcionar y/o reembolsar los insumos cuando por actividades específicas como eventos así lo requiera, y la entrega de vajillas, artefactos eléctricos y cubiertos al inicio del contrato y cuando estos deban cambiarse por su uso prolongado.

Que tal como se verifica de autos, se tiene que la recurrente no ha acreditado documentariamente que los gastos observados se encuentren vinculados con la generación de renta o con el mantenimiento de su

¹⁶ En la Cláusula Tercera se indica que el plazo de vigencia del contrato sería de un año, contado desde el 10 de agosto de 1999, y si en caso ninguna de las partes manifestara por escrito su intención de no renovarlo, quedaría automáticamente prorrogado por un nuevo periodo anual y así sucesivamente, de fojas 1880 a 1885.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

fuente generadora, pues si bien en algunas situaciones existía la posibilidad de que aquella asuma el costo de los insumos, no ha presentado documentación que acredite que ello ocurrió.

• Observación 2

Que en el Anexo N° 2.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2045, 2068 y 2076, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Utensilios de cocina, con debido a que no presentó los comprobantes de pago que acreditaran su adquisición; siendo que al respecto cabe indicar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado los referidos documentos.

Que estando a lo antes señalado, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Utensilios de cocina, aquellas tampoco otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto del argumento de la recurrente en el sentido que el contrato con la concesionaria no la limitaba a efectuar el mismo tipo de gastos que realizaba esta última, pues no existe un contrato de exclusividad con la concesionaria para que la alimentación de los pacientes no la pueda proporcionar directamente; cabe indicar que con prescindencia a que exista un contrato o no de exclusividad para proporcionar los alimentos, la recurrente debía acreditar documentariamente la necesidad de tales gastos y su vinculación con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente generadora, acreditación que no efectuó.

d) Cuenta Decoración de Ambientes (S/ 7 935,00)

Que la recurrente sostiene que las operaciones reparadas corresponden a gastos destinados a festividades, para agasajar a su personal y ofrecerle momentos de recreación, como día de la mujer, día de la medicina y halloween, los que se realizaron conjuntamente con el conforme con el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; anotando que en dicho inciso si bien no existe una relación directa, sí se da que por medio de ella existe una finalidad motivadora a la fuerza laboral que producirá frutos sobre el servicio que presta, los que sí tienen relación directa con la producción de renta. Agrega que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y por asumir gastos de terceros.

Que del Anexo N° 3 y el punto 1.4 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4981 a 4984 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Decoración de Ambientes por la suma de S/ 7 935,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 1.4 del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2420 y 2421, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Decoración de Ambientes) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 2.4, de fojas 2331 a 2334, por el total de S/ 7 935,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2248, la recurrente señaló que los gastos fueron anotados en el registro de compras y que se encuentran debidamente sustentados con los comprobantes de pago.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2217 a 2221, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por las siguientes consideraciones: No acreditó la relación de causalidad por determinadas operaciones, compuestas a por alimentos para animales, alquiler de videos, joyas, artefactos electrónicos, revistas, menaje de cocina, globos, helados, juguetes, relojes, vasos, copas, platería, cubiertos, billeteras, consumo en restaurantes, adornos, ropa de baño, sillas playeras, perfumes, portabicicletas, licores, vajilla, ceniceros, fuentes, ropa, joyero, sombrillas, parrilla a gas, anotando que si bien el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite deducir gastos por ciertas celebraciones de la empresa, la recurrente no presentó el sustento documentario de ello, siendo que sobre los gastos por decoración de ambientes debía existir documentación que evidenciara el acondicionamiento de los distintos ambientes de la clínica, más aún cuando se tiene que los bienes adquiridos no fueron precisamente elementos de decoración (*Observación 1*); y (ii) en cuanto a los gastos por la adquisición de globos y a la parte proporcional de los gastos por campañas del día de la mujer, día de la medicina, y halloween que correspondía al considera que son gastos necesarios en la parte que beneficia a la recurrente, siendo que fluye del caso que los gastos observados no eran propios o necesarios para generar renta gravada sino que sirvieron para beneficiar a terceros, dado que las campañas realizadas con motivo de festividades especiales no sólo estaban dirigidas a atraer pacientes para la recurrente sino también al por lo que los beneficios fueron para ambas entidades por lo que el gasto incurrido debía ser compartido, no habiendo sustentado la recurrente la necesidad de tales gastos, constituyendo un acto de liberalidad (*Observación 2*); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 2.4, de fojas 2038 a 2044.

Que posteriormente, mediante el Ítem 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Decoración de Ambientes) por S/ 7 935,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que respecto de lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 739, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 2.4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2038 a 2044, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo dos consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (*Observación 1*); y otras que corresponden a gastos de terceros (Centro Médico Comas) (*Observación 2*).

• **Observación 1**

Que en el Anexo N° 2.4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2038 a 2044, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta – Decoración de Ambientes, por concepto de “alquiler videos”, “cassetts y revista”, “copas, jarra”, “fuentes”, “globos”, “juego vajillas”, “platos”, “tenedores”, “juguetes”, “candelabros”, entre otros, debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que conforme da cuenta el mencionado anexo, por las operaciones antes indicadas la recurrente presentó los comprobantes de pago, sin embargo no proporcionó documentación adicional que sustente que las adquisiciones materia de reparo resultaban necesarias para el desarrollo de sus actividades y que estuviesen relacionadas con la generación de renta, siendo que conforme con la jurisprudencia antes glosada, no siendo suficiente con presentar los comprobantes de pago ni que estos se encontraran anotados en el Registro de Compras.



Tribunal Fiscal

Nº 10905-4-2021

• Observación 2

Que en el Anexo N° 2.4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2038 a 2041 y 2043, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta – Decoración de Ambientes, con

asociado a las descripciones de “campaña día de la madre San Isidro Comas”, “pertenece al “globos para Comas”, “campaña día de la mujer San Isidro Comas”, “campaña día de la medicina San Isidro Comas” y “campaña halloween San Isidro Comas”, debido a que tales adquisiciones fueron destinadas al según se dejó constancia en el punto 1.4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2218 y 2219, respecto a lo cual debe señalarse que la recurrente no acreditó documentariamente que aquellos gastos se encuentren vinculados con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente generadora de la misma, ni el motivo por el cual debía asumir tales gastos, considerando que los mismos están referidos a un tercero.

Que estando a lo expuesto, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Decoración de Ambientes, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que las operaciones reparadas corresponden a gastos destinados a festividades, para agasajar a su personal y ofrecer momentos de recreación que se realizaron de manera conjunta con el debe señalarse que conforme se ha indicado precedentemente, la recurrente solo presentó los comprobantes de pago, no habiendo acreditado en modo alguno que los referidos gastos guarden la vinculación con su actividad gravada.

(ii) Cuenta 62 – Cargas de Personal

Que del Anexo N° 3 y el punto 2 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4968 a 4980 y 4997, se observa que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, en relación a la Cuenta 62 – Cargas de Personal por el total de S/ 36 438,00, se compone a su vez por los reparos efectuados a las siguientes cuentas: Cuenta Otras cargas de personal (S/ 11 261,00), Cuenta Capacitación personal administrativo (S/ 7 995,00) y Cuenta Agasajo y atenciones al personal (S/ 17 182,00).

a) Cuenta Otras cargas de personal (S/ 11 261,00)

Que la recurrente sostiene que el reparo a la Cuenta incluye gastos de alimentación, como desayunos, refrigerios, almuerzos y comidas, a personas que no se encuentran en la planilla de la empresa, así como también la entrega de vales a los médicos residentes que no tienen la condición de trabajadores; sin embargo, estos desempeñan una función dentro del personal administrativo con actividades semejantes a las de aquellos que sí figuran en planilla y que gozan de los mismos beneficios, existiendo exclusividad por parte de dicho *staff* al trabajar por tiempo completo para la empresa, siendo que en algunos casos corresponden a médicos que mantienen una relación civil con la empresa, quienes prestan sus servicios en sus instalaciones, para lo cual deben tener las condiciones que les permitan brindar la oportuna atención a los pacientes.

Que añade que de una interpretación restrictiva del principio de causalidad se puede concluir que la alimentación que se brinda a personas que no mantienen una relación laboral directa con la empresa no resulta deducible, no obstante en el caso del personal médico y residentes, si bien el vínculo puede ser civil, ello no enerva su obligación de proveer las condiciones de alimentación necesaria para que ellos brinden un adecuado servicio, considerando además los distintos horarios que deben cumplir y que impide que puedan disponer del tiempo necesario para salir de sus instalaciones; agrega que la documentación que acredita la adquisición fue presentada en el procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta , no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y que efectuó gastos de personal que no se encontraba en planilla.

Que del Anexo N° 3 y el punto 2.1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° , de fojas 4977 a 4980 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, mayo y setiembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta – Otras cargas de personal por la suma de S/ 11 261,00, sustentándose en los Requerimientos N° , y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 2.1 del punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2419 y 2420, la Administración solicitó a la recurrente que respecto de las operaciones registradas en la Cuenta (Otras cargas de personal) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo presentar contratos y documentos probatorios emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones o pagos, trabajos realizados, informes, planillas, constancias, certificados, actas u otros, respecto al uso del crédito fiscal de aquellas operaciones descritas en el Anexo N° 3.1, de fojas 2329 y 2330, por el total de S/ 11 261,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2248, la recurrente señaló que los gastos fueron anotados en el registro de compras y se encuentran debidamente sustentados con los comprobantes de pago.

Que en el punto 2.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2213 a 2217, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, mayo y setiembre de 2000 al considerar que determinadas operaciones correspondían a gastos de personal que no se encontraba en planilla (Observación 1), y por otras no acreditó la relación de causalidad (Observación 2); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 3.1, de fojas 2036 y 2037.

Que posteriormente, mediante el Ítem 5 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta 62902 (Otras cargas de personal) por S/ 11 261,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 739, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el Anexo N° 3.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2036 y 2037, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta – Otras cargas de personal, entre las que se encontraban las Subcuentas y al considerar que la recurrente no sustentó la causalidad de tales gastos.

Que en el mencionado anexo se observa que las operaciones materia de reparo corresponden a gastos facturados por y por la Concesionaria de y comprenden, según detalle de las facturas, cenas y refrigerios a enfermeras y personal que no se encuentra en planilla, consumos, vales a médicos residentes, desayunos y café; en el cual la Administración dejó constancia que la recurrente en algunos casos no adjuntó el detalle de quién consumió las cenas y refrigerios de



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

enfermeras, y personal y consumos en cafetería, y en otros casos que los alimentos fueron proporcionados a personal que no se encontraba en planilla.

Que conforme con lo expuesto precedentemente, en el curso del procedimiento de fiscalización la recurrente, en el caso de alimentos entregados a personal que no se encontraba en planillas, no presentó documentación adicional que demuestre la necesidad de asumir dicho gasto, y respecto de los demás refrigerios, no identificó los beneficiarios de estos, ni explicó la razón por la que fueron entregados, no acreditando su vinculación con la actividad generadora de renta gravada y el mantenimiento de la fuente, las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta. Otras cargas de personal, no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que si bien incurrió en gastos por personal que no se encontraba en planilla, tales desembolsos corresponden a su obligación de proveer las condiciones de alimentación a fin que brinden un servicio adecuado, debe señalarse que la recurrente no acreditó que se encontrara obligada a asumirlos, esto es, su vinculación con la actividad que desarrolla, por lo que tal argumento no resulta atendible.

b) Cuenta Capacitación personal administrativo (S/ 7 995,00)

Que la recurrente sostiene que no existe actividad empresarial que no requiera de personas que, si bien no tienen contrato de trabajo, resultan necesarias a fin de lograr la finalidad para la que se constituyó, personal que a su vez requiere de una preparación o capacitación a fin de mantener y mejorar el servicio de alta calidad que brinda.

Que agrega que no resulta lógico requerir vínculo laboral para que proceda su deducción, por cuanto ello supondría considerar que el principio de causalidad se limita a gastos efectuados originados en relaciones laborales, lo que restaría el carácter amplio de dicho principio, y que el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha establecido que el principio de causalidad debe ser entendido en un sentido amplio; y que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 5806 a 5810 y 5818 a 5825, anota que en el valor impugnado se estableció que no se acreditó la necesidad del gasto ni la vinculación con la fuente generadora de renta, sin embargo en la resolución apelada se mantuvo el reparo bajo la consideración que no presentó los acuerdos contractuales con las empresas contratistas para asumir el gasto de capacitación por sus trabajadores, evidenciándose un cambio de fundamento del reparo que implica la nulidad de la resolución apelada. Asimismo, indica que presentó la relación del personal para la capacitación del año 2000, memorándums y convenios de estudios, documentación que acredita que los cursos de capacitación resultaban indispensables para mantener la fuente generadora de renta.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 2.2 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4973 a 4977 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo y julio a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Capacitación personal administrativo por la suma de S/ 7 995,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 2.2 del punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2419 y 2420, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Capacitación personal administrativo) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, y el artículo 18 de



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo presentar contratos y documentos probatorios emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones o pagos, trabajos realizados, informes, planillas, constancias, certificados, actas u otros, respecto al uso del crédito fiscal de aquellas operaciones descritas en el Anexo N° 3.2, de fojas 2326 a 2328, por el total de S/ 7 995,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2248, la recurrente señaló que si bien se tiene gastos de capacitación de personas que no figuran en planilla, al desempeñar una función dentro del *staff* administrativo corresponde que se encuentren preparados para las actividades que realizan.

Que en el punto 2.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2209 a 2213, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero, marzo a mayo y julio a diciembre de 2000 debido a que por determinadas operaciones no acreditó la relación de causalidad (Observación 1), y por otras no exhibió comprobantes de pago (Observación 2); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 3.2, de fojas 2033 a 2035.

Que posteriormente, mediante el Ítem 6 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Capacitación personal administrativo) por S/ 7 995,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 738, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 3.2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2033 a 2035, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo dos consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (Observación 1); y por las cuales no presentó los comprobantes de pago (Observación 2).

• **Observación 1**

Que en el Anexo N° 3.2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2033 a 2035, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Capacitación personal administrativo, por concepto de capacitaciones, seminarios, cursos y congresos, al considerar que estas no cumplen con la relación de causalidad al haber sido otorgadas a personal de otras empresas.

Que en principio debe indicarse que tanto la Administración como la recurrente coinciden en que los gastos observados corresponden a capacitaciones otorgadas a personas cuyos empleadores son empresas que prestaron servicios a la recurrente, esto es, personal de terceros.

Que al respecto la recurrente presentó un cuadro denominado "Relación de personal Capacitación año 2000", de fojas 1874 y 1875, elaborado por ella, en el que únicamente se describe el nombre y apellidos, cargo, nombre del proveedor, nombre del curso, compañía que proveyó el personal y fecha de ingreso, lo que no resulta suficiente a efecto de demostrar de qué forma la capacitación contratada se encontraba vinculada con la actividad realizada por dichas personas, ni ha sustentado de qué manera repercutieron en mayores beneficios para su actividad al tratarse de personal de otras empresas.

Que asimismo, presentó copia del Memorándum de 12 de mayo de 1998, de foja 1873, en el que el gerente financiero comunica al jefe del centro de cómputo de la participación en la carrera de Licenciatura de



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Administración Estadística en Salud de los señores así como los Convenios de Estudios de tales personas, de fojas 1865 a 1872, en el que la recurrente se compromete a efectuar el pago de la "Licenciatura en Administración Estadística en Salud" a los referidos señores que tiene una duración de 4 años y medio, a desarrollarse en la Universidad Cayetano Heredia; sin embargo, ninguna de las operaciones materia de reparo se vinculan con aquella licenciatura, y si bien en el periodo setiembre de 2000, de foja 2034, se hace referencia a Oscar Valderrama, dicha operación alude a "pregrado" y no a la mencionada licenciatura.

Que asimismo, de la resolución apelada se aprecia que la Administración mantuvo el reparo bajo la consideración que al no existir vínculo laboral el conocimiento adquirido no favorece a la recurrente, sino a quienes reciben la capacitación y a su empleador, refiriéndose a las empresas que contrató la recurrente, no apreciándose por tanto cambio de fundamento en el reparo de autos como ella sostiene, con lo cual también debe desestimarse la nulidad de la resolución apelada invocada sobre la base de tal argumento.

• Observación 2

Que en el Anexo N° 3.2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2033 a 2035, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Capacitación personal administrativo, con Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo, Medio Construcción y ESAN Escuela de Administración de Negocios, debido a que no presentó los comprobantes de pago; siendo del caso indicar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado los referidos documentos.

Que conforme con lo señalado, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Capacitación personal administrativo, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo en consecuencia mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo¹⁷.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que si bien se incurrió en gastos por capacitación a personal que no se encontraba en planilla, tales desembolsos resultaban necesarios debido a que se requería preparación para mantener y mejorar el servicio que brinda, debe señalarse que respecto de dichos gastos la recurrente no acreditó la vinculación con la actividad que desarrolla, no habiendo sustentado que se encontrara obligada a asumirlos, por lo que tal argumento no resulta atendible.

c) Cuenta Agasajo y atenciones al personal (S/ 17 182,00)

Que la recurrente sostiene que realizó celebraciones para agasajar al personal en fechas conmemorativas, como fiestas patrias, navidad, día del trabajador, entre otros, así como también proporcionó refrigerio al personal que trabajó horas extras, quienes se encuentran identificados en el registro de planillas; anotando que sobre tales gastos la Administración cuestionó la existencia del principio de causalidad, y que algunos gastos fueron entregados a terceros

Que indica que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de gastos destinados al personal de salud, recreativos, culturales y educativos, siendo claro que en estos casos la relación de causalidad no es directa, posibilitándose su deducción debido a que se entiende que de por medio existe una finalidad motivadora de la fuerza laboral que producirá rendimientos sobre el servicio que prestan.

Que con relación a los refrigerios otorgados a algunos trabajadores que laboran horas extras, resalta que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta lista algunos ejemplos en los que procede la deducción, sin embargo tales casos no corresponden a la totalidad de ellos, pues si en caso los trabajadores prestan sus servicios, lo que supone un desgaste físico, estos requieren de una correcta alimentación, la cual debe proporcionarse; agrega que la documentación que acredita la adquisición de los gastos observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

¹⁷ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 03790-3-2021, respecto del mismo contribuyente, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que asimismo, sobre la entrega de chocolates al _____ señala que tiene como finalidad afianzar vínculos comerciales con dicha empresa, lo que a largo plazo generará rentas a su favor, por cuanto ambos realizan la misma actividad.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, no presentó los comprobantes de pago, o efectuó adquisiciones que constituyen liberalidades.

Que del Anexo N° 3 y el punto 2.3 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° _____ de fojas 4968 a 4973 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta _____ Agasajo y atenciones al personal por la suma de S/ 17 182,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 2.3 del punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ de foja 2419 y 2420, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Agasajo y atenciones al personal) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo presentar contratos y documentos probatorios emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones o pagos, trabajos realizados, informes, planillas, constancias, certificados, actas u otros, respecto al uso del crédito fiscal de aquellas operaciones descritas en el Anexo N° 3.3, de fojas 2308 a 2325, por el total de S/ 17 182,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de fojas 2247 y 2248, la recurrente señaló que parte de los gastos fueron destinados a agasajar al personal en días conmemorativos, como fiestas patrias, navidad, día del trabajador y otros, así como gastos destinados a refrigerios al personal que trabajaba horas extras; agrega sobre estos últimos que se acredita con los registros de planillas en los que se indica quiénes tenían el beneficio.

Que en el punto 2.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 2203 a 2209, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, debido a que por determinadas operaciones no acreditó la relación de causalidad (Observación 1). por otras no exhibió comprobantes de pago (Observación 2), y por las adquisiciones entregadas al _____ indicó que constituyen actos de liberalidad (Observación 3); detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 3.3, de fojas 2004 a 2032.

Que posteriormente, mediante el ítem 7 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Agasajo y atenciones al personal) por S/ 17 182,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° _____ se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de foja 738, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que de acuerdo con los incisos I) y II) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, son deducibles de la renta bruta los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

por cualquier concepto se realicen en favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, así como los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos.

Que sobre el particular, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 701-4-2000 y 2230-2-2003, entre otras, que los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas conmemorativas, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal; asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 109-3-2000 se ha señalado que dichos gastos deben estar debidamente sustentados, no sólo con los comprobantes de pago sino con toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos.

Que asimismo, mediante la Resolución N° 04472-3-2005, este Tribunal ha señalado que a fin que se encuentre sustentada la relación de causalidad de los desembolsos de refrigerio se requiere que el contribuyente identifique a los trabajadores beneficiados.

Que del Anexo N° 3.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2004 a 2032, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo tres consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que no acreditó la relación de causalidad (Observación 1), por otras no exhibió comprobantes de pago (Observación 2), y por adquisiciones destinadas al (Observación 3).

- **Observación 1**

Que en el Anexo N° 3.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2004 a 2032, se aprecia que la Administración reparó las operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Agasajo y atenciones al personal, por concepto de "consumo en restaurantes", "20 panetones", "bocaditos salados", "almuerzos", "queso", "gaseosas", "licores", "tamales", "vinos", "consumo KFC", "caja de bombones y toffees", "cocina gas", "refrigeradora", "pastelería", "vinos", "helado", "pollería", "Mc Donalds", "pizza", "restaurant mediterráneo chicken", "cena con show", "whisky", "pringles", "hamburguesa", "alfajores", "panes", "helados", "donuts", "vodka", "cigarros", "reloj pulsera Casio", "perfumes", "prenda de vestir gamuza", "aretes de oro", "torta", "víveres", "pulsera en oro de 18 kilates", "50 llaveros de cuero sintético bañados en oro", "Brandye y alfinos", "chifa", "pescados y mariscos", "Show infantil" y "34 maletas de colegio de nylon", debido a que no acreditó que tales gastos eran necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que según da cuenta el mencionado anexo, respecto de las indicadas operaciones, la recurrente presentó comprobantes de pago, e indicó que corresponden a gastos por agasajos a su personal vinculados con diversas celebraciones y otorgamiento de refrigerios a su personal para que cumplan con sus labores de forma eficiente al realizar en algunas ocasiones horas extras, sin embargo no presentó documentación adicional que acredite efectivamente la realización de los eventos aludidos, asimismo, no identificó los trabajadores a quienes proporcionó los refrigerios, no obstante haber sido requerido a fin que acreditase dichos desembolsos, por lo que no sustentó la necesidad de dichos gastos, contrariamente a lo sostenido por la recurrente.

- **Observación 2**

Que en el Anexo N° 3.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2004 y 2022, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Agasajo y atenciones al personal, con asociados al Día de la Madre y el 50% de inicial por la adquisición de panetones, debido a que no presentó los comprobantes de pago que acreditaran su adquisición; debiéndose indicar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado los referidos documentos.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

• Observación 3

Que en el Anexo N° 3.3 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2017, se aprecia que la Administración reparó la operación registrada por la recurrente en la Cuenta - Agasajo y atenciones al personal, por concepto de chocolates para el sobre lo cual no acreditó documentariamente que se encuentre vinculado con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente generadora de la misma, toda vez que no explicó el motivo por el cual debía asumir dicho gasto, siendo la glosa de la operación "gasto no aceptado".

Que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Agasajo y atenciones al personal, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

(iii) Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros

Que del Anexo N° 3 y el punto 3 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4943 a 4968 y 4997, se observa que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, con relación a la Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros por el total de S/ 276 544,00, se compone a su vez por los reparos efectuados a las siguientes cuentas: Cuenta Movilidad local (S/ 14 075,00), Cuenta Servicio viaje internacional (S/ 1 387,00), Cuenta Publicidad (S/ 57 224,00), Cuenta Servicio mantenimiento de equipos diversos (S/ 4 185,00), Cuenta Servicio dietas y comestibles (S/ 5 400,00), Cuenta Honorarios profesionales (S/ 42 894,00), Cuenta (S/ 86 655,00) y Cuenta (S/ 64 724,00).

a) Cuenta Movilidad local (S/ 14 075,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración cuestiona los gastos por la adquisición de combustible debido a que sus vehículos consumen Diesel, sin embargo ello deja de lado el hecho que los automóviles de los médicos que realizan visitas médicas utilizan otro tipo de combustible, como la gasolina con octanajes de 84, 90, 95 y 97.

Que agrega que la empresa ofrece servicios de salud no solo en sus instalaciones sino también en el domicilio de los pacientes, servicio que toda clínica de primer nivel brinda, por lo que no puede prescindirse de tal servicio; y debido a que no cuenta con una cantidad de unidades propias necesarias, adquiere combustible no solo para los tres vehículos que registra, sino también a los vehículos de propiedad de los médicos, a fin que sea utilizado para las visitas médicas. Anota que las visitas médicas se producen por emergencias diarias, por lo que resulta imposible tener un detalle pormenorizado de ellas, no pudiendo exigirse que recabe información detallada por cada vez que sus médicos realizan las visitas médicas. Agrega que la documentación que acredita la adquisición de los gastos observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, efectuando gastos por gasolina cuando solo es propietaria de vehículos que utilizan el combustible Diesel, y que no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4965 a 4968 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Movilidad local por la suma de S/ 14 075,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.1 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Movilidad local) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.1, de fojas 2278 a 2307, por el total de S/ 14 075,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2247, la recurrente señaló que los gastos de la Cuenta se refiere a gastos de combustibles de vehículos de propiedad de la empresa y de los médicos que realizan visitas domiciliarias; anota que los médicos prestan sus servicios en la sede de la clínica o en el domicilio de los pacientes mediante la visita médica, siendo que los gastos inherentes al desplazamiento de los médicos son causales con la generación de ingresos.

Que en el punto 3.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2199 a 2203, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que en la Cuenta contabilizó la adquisición de rollos de cámaras fotográficas, bocaditos, cerveza, cigarrillos, vasos de vidrio, juguetes, tarjetas, consumos en restaurantes y gasolina de 84, 90, 95 y 97 octanos, los que no corresponden al concepto de movilidad local.

Que respecto a la adquisición de gasolina indica que de los activos fijos de la recurrente se observa que solo registra tres vehículos que utilizan como combustible Diesel 2, por lo que no utilizan el combustible por el que registró los gastos observados; y si bien señala que corresponde a los vehículos de propiedad de los médicos, no acreditó que se hubieran realizado los servicios con actividades particulares de los propietarios de dichos vehículos; y que otros gastos no fueron sustentados con comprobantes de pago.

Que en ese sentido, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 por S/ 14 075,00, detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 4.1, de fojas 1943 a 2003; siendo que en dicho anexo estableció 3 observaciones sobre tales operaciones: que no acreditó la relación de causalidad por la adquisición de juguetes, cigarrillos y otros (Observación 1), gastos de gasolina cuando registra vehículos que usan Diesel 2 (Observación 2), y por otras no exhibió comprobantes de pago (Observación 3).

Que posteriormente, mediante el Ítem 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Movilidad local) por S/ 14 075,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 737, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 4.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1943 a 2003, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo tres consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (Observación 1); por otras que corresponden a gastos de gasolina cuando solo tiene 3 vehículos que utilizan Diesel 2 (Observación 2); y que no presentó comprobante de pago (Observación 3).

• **Observación 1**

Que en el Anexo N° 4.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas de fojas 1943, 1946, 1951, 1958, 1963, 1968, 1978, 1985, 1997 y 2001, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Movilidad local, por concepto de “almuerzo”, “rollo”, “cervezas”, “chifles”, “pringles”, “mochilas Shell”, “consumo de cervezas”, “mantenimiento RGV”, “Marlboro”, “tarjeta pre-pago”, “vaso de vidrio”, “juguete aeropuerto”, “consumo restaurant”, “juguete Mickey



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

y Minnie", y "rollo foto", debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que conforme da cuenta el mencionado anexo, por las operaciones antes indicadas la recurrente presentó copia de los comprobantes de pago, sin embargo no proporcionó documentación adicional que sustente que las adquisiciones materia de reparo resultaban necesarias para el desarrollo de sus actividades y que estuviesen relacionadas con la generación de renta, siendo que conforme con la jurisprudencia antes glosada, no resultaba suficiente con presentar los comprobantes de pago ni que estos se encontraran anotados en el Registro de Compras.

- **Observación 2**

Que en el Anexo N° 4.1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1943 a 2003, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta

– Movilidad local, por concepto de gasolina de diferente octanaje al no haberse acreditado la necesidad del gasto y su vinculación con la fuente generadora de renta, anotando dicho anexo que de acuerdo con los sellos de las glosas contenidas en los comprobantes de pago, la adquisición obedece al "uso movilidad", "servicio movilidad", "uso marketing", "servicio domiciliario", "uso dirección", "uso presidencia", "uso dietas", "almacén recibido", "movilidad inauguración" y "uso gobernancia".

Que al respecto resulta pertinente recoger aquella información consignada en el Dictamen de los Auditores independientes PricewaterhouseCoopers, elaborado al 31 de diciembre de 1999 y 2000, de foja 2433, en el que se aprecia que la recurrente mantenía como activos fijos unidades de transporte, los cuales según el documento denominado "Unidades de transporte" y las copias de las tarjetas de propiedad, presentados en el procedimiento de fiscalización, de fojas 1849 a 1852, corresponden a unidades de transporte que utilizan petróleo.

Que asimismo, obra en autos el Contrato de 1 de agosto de 1997, de fojas 1841 a 1848, suscrito entre la recurrente y los médicos contratados por ella¹⁸, en cuya Cláusula Segunda se estableció que Los Médicos debían acudir a prestar servicios para su atención personal a la así como atender las visitas médicas domiciliadas que se les indique, consignando en el último párrafo de dicha cláusula que para cumplir con las mencionadas obligaciones usarían sus propios vehículos, los que describe en su Anexo N° 1, de foja 1840, respecto a lo cual en la Cláusula Tercera se indicó que estaría a cargo de la recurrente los gastos de combustible de tales vehículos; sin embargo, si bien en dicho anexo se advierte una lista de nombres con la información de los modelos de los vehículos, se advierten inconsistencias entre el personal de dicha lista, pues que suscribieron el contrato, no se encuentran en el anexo de la lista de automóviles, no obstante que forman parte de lo que el contrato denominó "Los Médicos", figurando además en dicho anexo personas que no suscribieron el contrato, como

y adicionalmente, no se indica el tipo de combustible asociado a los vehículos, no habiendo la recurrente presentado mayor documentación que evidencie el uso del combustible, que permita vincular dichos gastos con la fuente generadora de renta.

- **Observación 3**

Que en el Anexo N° 4.1 al Resultado del Requerimiento N° 0122110000283, de foja 1972, se aprecia que la Administración reparó la operación registrada con el Asiento Contable N° 03601497 de 30 de junio de

¹⁸ Se indica que a quienes suscribiesen el Contrato se les denominaría "Los médicos", siendo que las personas que lo suscribieron fueron las siguientes: Germán Urquiza, Eduardo Salas, Antonio Silva, Eduardo Seminario, José Lino, Jorge Oxenstein, Sixto Recavarren, Hermes Leo, Augusto de las Casas, Jacobo Blufstein, Manuel Salazar, José Zaidman, Max Zaidman, Héctor Laos, Abraham Ludmir, Juan Abuid, Augusto Monge, David Behar, Óscar Gavilano, Ricardo Cassinelli, Roberto Llanos, Germán Anduaga, Franco Attanasio, Luis Rizo Patrón, Luis Tavorara, Manuel Flores, Benjamín Alhalel, Jorge Berenguel, Ulises Núñez, Ernesto Manrique, Fernando Benavides, José Espejo, Francisco Contreras, Jorge Tori, Luis Izquierdo, Samoel Soihet, César Villarán, Alfredo Eskenazi, Eduardo Ojeda, Darío Delgado, José Castillo, Marco Romero, César Meiggs y Aníbal Manrique.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

2000 en la Cuenta Movilidad local, por el concepto de Movilidad participación - al no sustentarse con un comprobante de pago; siendo del caso señalar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado el referido documento.

Que conforme con lo señalado, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Movilidad local, no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

b) Cuenta Servicio viaje internacional (S/ 1 387,00)

Que la recurrente sostiene que los gastos corresponden a pasajes Lima-Miami-Lima, y por el pasaje Lima-Panamá-Cartagena-Panamá-Lima para el quien ejerce el cargo de asesor en actividades médicas de acuerdo con un contrato de locación de servicios.

Que indica que el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de viajes por concepto de transportes y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta, por lo que corresponde que el valor de los pasajes, al tener un propósito específico, sea el de asistir a eventos médicos o cubrir actividades propias del sector, conforme consta con las actas presentadas, sean deducidas.

Que señala que no se puede negar la necesidad de los médicos de asistir a congresos o foros de medicina, al requerir actualizar y mantener el contacto permanente con otros profesionales de la misma rama, sobre todo en el caso que trata de un médico con cargo de asesor en actividades médicas; agrega que la documentación que acredita los gastos observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta 63005, no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.2 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4962 a 4965 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio, setiembre y octubre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Servicio viaje internacional por la suma de S/ 1 387,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.2 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Servicio viaje internacional) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.2, de foja 2277, por el total de S/ 1 387,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2247, la recurrente señaló que por los gastos de la Cuenta se emitieron válidamente los comprobantes de pago, los que se encuentran debidamente anotados en el registro de compras.

Que en el punto 3.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2196 a 2199, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio, setiembre y octubre de 2000 debido a que no acreditó la relación de causalidad de las operaciones descritas en su Anexo N° 4.2, de foja 1942.

Que posteriormente, mediante el Ítem 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

(Servicio viaje internacional) por S/ 1 387,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 737, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que de conformidad con el inciso r) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, para determinar la renta neta de tercera categoría eran deducibles los gastos de viaje indispensables de acuerdo con la actividad productora de la renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedaba acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además, un viático que no podía exceder del doble del monto que, por ese concepto, concedía el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía; siendo además que a efecto que un gasto fuera aceptado para fines tributarios debía cumplirse con el principio de causalidad, noción que debía analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-99-EF, establece que para efecto de la deducción por gastos de viaje a que se refiere el inciso r) del artículo 37 de la ley, el monto pagado por viáticos no requerirá ser justificado con comprobantes de pago cuando se trate de viajes al exterior y, que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento y alimentación.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, ha señalado que para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre estos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de estas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa, en tanto que para otra no. En tal sentido, corresponde analizar cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparadas por no cumplir el principio de causalidad.

Que de lo expuesto, se tiene que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, debiendo precisarse que los gastos de viáticos y otros realizados en el exterior serán reconocidos como gasto deducible para efecto del Impuesto a la Renta, en la medida que previamente se acredite la necesidad del viaje, debiendo precisarse que el monto de los viáticos tienen un límite reconocido en la citada Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el caso de autos, se tiene que en el Anexo N° 4.2 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1942, la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Servicio viaje internacional, por concepto de pasajes internacionales, respecto de los cuales no se advierte que la recurrente hubiera presentado documentación relativa a la correspondencia y otra documentación pertinente que sustente la necesidad del viaje, pues si bien sostiene que dichos gastos obedecían a la participación de en eventos médicos o para cubrir actividades propias de la especialidad, era necesario sustentar la necesidad del viaje, ya sea con correspondencia o con documentación que acredite los citados eventos o actividades alegadas como por ejemplo, la inscripción al evento, brochures, entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que al no haber presentado documentación que acredite la necesidad del viaje en el extranjero, tales gastos no resultan deducibles, y por tanto no otorgan derecho al crédito fiscal, encontrándose el reparo arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

c) Cuenta Publicidad (S/ 57 224,00)

Que la recurrente sostiene que las operaciones observadas corresponden principalmente a gastos en solaperos, fotos y álbumes para pacientes y bebés, los que tienen el logo de la empresa, con lo que se destina a su promoción, resultando plenamente deducibles. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6983-5-2006.

Que indica que los obsequios entregados no se realizan a título de liberalidad, sino a fin de promocionar su marca y dejar satisfechos a sus clientes, quienes por la naturaleza del servicio prestado esperan el desarrollo de un vínculo más cercano con la empresa.

Que de otro lado, refiere que por los gastos por cuenta de terceros realizados conjuntamente con el Instituto Tecnológico de la se tratan de gastos de publicidad que son asumidos a razón de porcentajes variables por cada uno de los involucrados, lo que significa un ahorro de costos que incrementa los beneficios económicos por la empresa, considerando además que el Instituto se encuentra relacionado con la clínica ya que en él se educan los futuros técnicos en salud que contrata, citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1275-2-2004. Agrega que la documentación que acredita la realización de los gastos observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que con escrito ampliatorio, de fojas 5814 a 5818, señala que adquirió “conejos mata penas” como obsequios para ser entregados a los niños, habiendo presentado el detalle de compras y los requerimientos para su compra; en cuanto a los “vestidos, whisky, álbumes, fotos y medallas de metal” indica que estos se realizaron para atender celebraciones de fechas festivas, según el Plan de Marketing desarrollado para las actividades sociales; por los gastos en colaboración con terceros indica que estos le favorecieron, habiendo acreditado con el certificado de propiedad intelectual que posee la denominación y el logo referido a

por lo que cualquier aviso con el lo beneficiará; y en el caso del anota que si bien este no tenía la denominación como en el caso del Instituto, en cualquier aviso publicitario se encontraba el logo de la empresa, lo que implicaba publicidad a su favor.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, asumió gastos de terceros y no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.3 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4958 a 4962 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Publicidad por la suma de S/ 57 224,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.3 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Publicidad) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.3, de fojas 2273 a 2276, por el total de S/ 57 224,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de fojas 2246 y 2247, la recurrente indicó que los gastos se refieren a vestidos de fiesta, solaperos, fotos y álbumes para pacientes y bebés, artículos que contenían el logo de la empresa, los que tenían por objeto atender aniversarios o acontecimientos especiales de la empresa. Asimismo, sobre los gastos por cuenta de terceros realizados conjuntamente con el Instituto Tecnológico de la y el señaló que tratan de gastos de



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

publicidad que son asumidos a razón de porcentajes variables por cada una de las empresas involucradas, anotando que la publicidad no era de exclusividad del ni del dado que el logo de la clínica estaba presente de forma obligatoria.

Que en el punto 3.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2192 a 2196, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que en la Cuenta registró servicios de publicidad, lágrima para madre, vestidos, perfumes, licor, solaperos, conejos quitapenas, medallas, fotos y álbumes para pacientes y bebés.

Que indicó que en el caso de vestidos, medallas, solaperos, fotos y álbumes, no presentó documentación que acredite la causalidad del gasto, ni indicó los beneficiarios considerando que por las fotos y álbumes sostiene que fueron entregados a pacientes y bebés, y que con los vestidos y medallas señaló que tenían por objeto atender aniversarios o acontecimientos especiales (*Observación 1*); por los gastos realizados conjuntamente con el no acreditó la causalidad al asumir gastos a nombre de dichas entidades (*Observación 2*); y que por los servicios de publicidad en un diario, gorros, preparación de un documental institucional, implementación de cena de 25 años, botiquín, tacos, lapiceros, globos, conejos matapenas, propaganda institucional y chocolates, no exhibió los comprobantes de pago (*Observación 3*); por lo que reparó el crédito fiscal vinculado con tales operaciones, detallando las operaciones reparadas en el Anexo N° 4.3, de fojas 1936 a 1941.

Que posteriormente, mediante el Ítem 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Publicidad) por S/ 57 224,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 10 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 736, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 4.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1936 a 1941, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo tres consideraciones; respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (*Observación 1*); por gastos que asume por el (*Observación 2*); y en otros casos por los que no presentó los comprobantes de pago (*Observación 3*).

• **Observación 1**

Que en el Anexo N° 4.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1936 a 1940, la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Publicidad, por concepto de "título del aviso Lince", "para madre del Dr. Sano", "para bebés", "7 vestidos de fiesta", "2 perfumes y 2 J. Walker Red", "500 solaperos por aniversario", "300 unidades para marketing", "título del aviso Pueblo Libre", "100 medallas de metal", entre otros, debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que conforme se consigna en el mencionado anexo, por las operaciones antes indicadas la recurrente presentó copia de los comprobantes de pago, en los que se indicaba por medio de un sello que el uso era para la sección de marketing, el cuerpo médico, pacientes y bebés de la clínica, sin embargo no proporcionó documentación adicional que sustente que las adquisiciones materia de reparo resultaban necesarias para el desarrollo de sus actividades y que estuviesen relacionadas con la generación de renta, siendo que conforme con la jurisprudencia antes glosada, no era suficiente presentar los comprobantes de pago ni que estos se encontraran anotados en el Registro de Compras.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que asimismo, obra en autos el "Presupuesto de gastos", de foja 1728, en el que se incluye los conceptos de "Almuerzo clausura", "Show folklórico en ceremonia de inauguración", "Vino blanco y tinto para corchos libres" y "Whisky para corchos libres", no obstante dicho documento solo contiene información elaborada por la recurrente a efecto de presupuestar aquellos conceptos como parte de "Actividades sociales extra hoteleras", lo que en modo alguno acredita que los gastos cumplan con el principio de causalidad, pues no presentó documentación referida a dichas actividades.

Que adicionalmente, se tiene el "Plan de marketing y comunicaciones 2000", de fojas 1713 a 1724, en el que si bien se describe actividades a realizar de enero a diciembre de 2000, que la recurrente considera acreditaría los gastos observados, no presentó documentación alguna a efecto de acreditar dichos eventos ni que en estos se incurrieron en los gastos materia de reparo.

- **Observación 2**

Que en el Anexo N° 4.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1936 a 1941, se aprecia que la Administración reparó las operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Publicidad, por concepto de "Publicidad Comas y San Isidro", "Aviso del Instituto neurológico", "Pintado de paneles", "Aviso compartido", "dípticos", "Folletos", "Conceptualización y diseño de encarte", "Encarte en folleto", entre otros, al considerar que la recurrente asumía gastos que corresponden al esto es, a terceros, y por tanto, no son necesarios para la generación de rentas gravadas.

Que al respecto, la Administración en el Resultado del Requerimiento N° de foja 2192, indicó que tales gastos corresponden a gastos destinados a la recurrente, al y al , que fueron contabilizados por la recurrente en la Cuenta Publicidad, conforme se aprecia del Anexo N° 4.3, siendo que de la revisión de la documentación que obra en el expediente, no se aprecia que la recurrente hubiese presentado documentación que permita sustentar el motivo por el cual asumió dichos gastos, pues si bien en la presente instancia indicó que los referidos gastos no eran exclusivos de terceros, pues la utilización del logo era obligatoria, ello no ha sido acreditado, pues la Resolución Directoral N° 097468 DIPI presentada, de foja 1725, solo da cuenta de la renovación de la inscripción de la marca "Clínica Ricardo Palma".

- **Observación 3**

Que en el Anexo N° 4.3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1936 a 1939 y 1941, se aprecia que la Administración reparó las operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta - Publicidad, por los conceptos de "publicidad canal 4", "documental institucional", "gorros de vinil", "implementación cena de 25 años", "publicidad contratada", "botiquín set paciente", "tacos, lapicero, monos", "bombones rellenos", "conejos quitapenas" y "propaganda debido a que no presentó los comprobantes de pago que acreditaran su adquisición; siendo del caso indicar que de la documentación que obra en el expediente, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado los referidos documentos.

Que siendo que conforme con lo expuesto, no resultan deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta - Publicidad, por lo que no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo¹⁹.

Que procede desestimar el argumento de la recurrente en el sentido que los gastos corresponden a solaperos, fotos y álbumes para pacientes y bebés, los que tienen el logo de la empresa destinado a la promoción de la marca, los gastos por publicidad; por cuanto no ha sido acreditado documentariamente, no siendo aplicable la jurisprudencia invocada.

¹⁹ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 03790-3-2021, respecto del mismo contribuyente, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que asimismo, respecto a que por el producto "conejos mata penas" presentó el detalle de las compras y los requerimientos del producto; debe señalarse que si bien adjuntó un resumen de las compras por referido artículo de enero a diciembre de 2000, así como los requerimientos por tales productos, de fojas 1730 a 1754, en el presente caso se cuestionó si por la adquisición de tales productos la recurrente presentó los comprobantes de pago, lo que no hizo.

d) *Cuenta* *Servicio mantenimiento de equipos diversos (S/ 4 186,00)*

Que la recurrente sostiene que adquirió equipos respecto a los cuales realizó el mantenimiento, como televisores, cocina eléctrica, esterilizadores, y otros, para el cumplimiento de funciones esenciales, así como para sostener su imagen como empresa prestadora de servicios médicos de primer nivel.

Que indica que es una exigencia de su actividad no solo adquirir el equipo adecuado para prestar servicios, sino el mantener este en óptimas condiciones que permita su correcto funcionamiento para los pacientes durante su permanencia en la clínica. Agrega que la documentación que acredita los gastos observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y no presentó los comprobantes de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.4 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4955 a 4958 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta *Servicio mantenimiento de equipos diversos* por la suma de S/ 4 186,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.4 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (*Servicio mantenimiento de equipos diversos*) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.4, de fojas 2268 a 2272, por el total de S/ 4 186,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2246, la recurrente señaló que por tales gastos los comprobantes de pago fueron válidamente emitidos y anotados en el registro de compras, resaltando que eran necesarios para mantener el alto nivel de servicios que prestaba, lo que se le reconoció con la acreditación como Establecimiento de Salud en el Nivel IV, siendo los primeros en el país con contar con tal reconocimiento.

Que en el punto 3.4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2189 a 2192, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que no presentó documentación alguna que acredite que dichos gastos guarden relación con la fuente generadora de renta (*Observación 1*) y que no presentó comprobantes de pago (*Observación 2*); por lo que procedió a reparar el crédito fiscal vinculado a tales operaciones, describiendo las operaciones reparadas en el Anexo N° 4.4, de fojas 1931 a 1935.

Que posteriormente, mediante el Ítem 11 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (*Servicio mantenimiento de equipos diversos*) por S/ 4 186,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 736, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 4.4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1931 a 1935, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo dos consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (Observación 1); y por las cuales no presentó los comprobantes de pago (Observación 2).

- **Observación 1**

Que en el Anexo N° 4.4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1931 a 1935, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta – Servicio mantenimiento de equipos diversos, por concepto de micrograbadora, microcassette, hornos microondas, licuadora, secadora de cabello, equipo de camping, repuestos de combi, frío bar, freidora, aspiradora, batidora, esterilizadores, cocina, extractor de jugos, radiograbadora, reloj pulsera, reparación y repuestos de los vehículos de placa mantenimiento de los vehículos de placas entre otros, debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que conforme da cuenta el mencionado anexo, por las operaciones antes indicadas la recurrente presentó copia de los comprobantes de pago, en los que se indicaba por medio de un sello que el uso era para la gerencia financiera, el cuerpo médico, gobernancia, enfermería, mantenimiento, marketing y sección de dieta, sin embargo no proporcionó documentación adicional que sustente que las adquisiciones materia de reparo resultaban necesarias para el desarrollo de sus actividades y que estuviesen relacionadas con la generación de renta, siendo que conforme con la jurisprudencia antes glosada, no era suficiente presentar los comprobantes de pago ni que estos se encontraran anotados en el Registro de Compras.

- **Observación 2**

Que en el Anexo N° 4.4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1931 a 1933, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta - Servicios de Mantenimiento Equipos de Oficina, con la empresa debido a que no presentó los comprobantes de pago que acreditaran su adquisición; siendo del caso indicar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera presentado los referidos documentos.

Que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Servicios de Mantenimiento Equipos de Oficina, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo argumentado por la recurrente en cuanto a que los gastos materia de reparo fueron necesarios pues le permitió mantener los servicios de primer nivel que presta, por cuanto no ha sido sustentada.

e) *Cuenta* Servicio dietas y comestibles (S/ 5 400,00)

Que la recurrente sostiene que si bien para la Administración los gastos por desembolsos para proveer a sus pacientes el servicio de alimentación no cumple con el principio de causalidad debido a que la obligada a ello era la concesionaria, y que celebró un contrato de concesión con por el cual esta última se obligaba a cumplir con la preparación de menús, dietas y otros servicios de alimentación de los pacientes, sus acompañantes y para los empleados de la empresa, la contratación de personal para



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

el servicio de alimentación, gastos por el gas consumido así como la reparación y mantenimiento de equipos de cocina; no se encontraba impedida de velar por la idoneidad y eficiencia del servicio de alimentación otorgado en sus instalaciones, contando con total libertad de asegurar la calidad del mismo realizando las prestaciones adicionales que considere pertinente, más aún cuando en dicho contrato no existe cláusula de exclusividad alguna.

Que anota que los gastos efectuados se dieron de forma complementaria a los provistos por la concesionaria, los que buscaban dar un servicio de excelencia que permitiera mantener a sus clientes satisfechos; agregando que la documentación que acredita los gastos observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registrada en la Cuenta no cumplió con presentar el comprobante de pago.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.5 del numeral I del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 4952 a 4955 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Servicio dietas y comestibles por la suma de S/ 5 400,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.5 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a la operación registrada en la Cuenta (Servicio dietas y comestibles) exhiba el comprobante de pago y acredite que sea gasto y/o costo permitido de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.5, de foja 2267, por el total de S/ 5 400,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2246, la recurrente señaló que el gasto se realizó para proveer alimentación a los pacientes de forma complementaria al servicio provisto por la concesionaria, anotando que esta última carece de exclusividad para la prestación de tal servicio.

Que en el punto 3.5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2186 a 2189, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que si bien celebró un Contrato de Concesión con quien proporcionaría el servicio de dietas y menús, en el presente caso la recurrente no presentó el comprobante de pago, por las operaciones observadas; por lo que procedió a reparar el crédito fiscal vinculado a tal operación, de acuerdo con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, detallando la operación materia de reparo en el Anexo N° 4.5, de foja 1930.

Que posteriormente, mediante el ítem 12 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Servicio dietas y comestibles) por S/ 5 400,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 12 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 735, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que según se aprecia del Anexo N° 4.5 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1930, la Administración reparó el Asiento N° registrado en la Cuenta que alude a dietas – provisión segunda quincena, debido a que la recurrente no presentó el comprobante de pago; siendo del caso señalar que de la documentación que obra en el expediente, en efecto, no se aprecia que la recurrente



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

hubiera presentado los referidos documentos, por lo que al no resultar deducible la operación registrada en la Cuenta *Servicio dietas y comestibles*, no otorga derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo, careciendo se sustento los argumentos planteados por la recurrente referidos a que dicho gasto cumple con el principio de causalidad.

f) Cuenta *Honorarios profesionales (S/ 42 894,00)*

Que la recurrente sostiene que los recibos por honorarios reparados corresponden a (i) *por el cargo de asesor en actividades médicas por contrato de locación de servicios*, (ii) *subdirectora médica por contrato de locación de servicios*, (iii) *director de la clínica por contrato de naturaleza mercantil*, (iv) *quienes realizan servicios empresariales para la empresa, en el área de finanzas*, y (v) *Salud Ocupacional por honorarios por el servicio especial de cobranza*.

Que indica que todos los cargos o servicios son prestados o ejercidos de manera independiente, sin que exista subordinación, por lo que conforme con la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT los recibos por honorarios emitidos pueden sustentar gasto o costo para efectos tributarios, siendo que bajo dicha norma los recibos por honorarios son suficientes para sustentar gastos; siendo que los servicios prestados corresponden a gastos operativos necesarios para mantener el giro de la empresa, y considerando las funciones que desempeña cada uno, no puede negarse que resultan indispensables para que siga funcionando; y agrega que la documentación que acredita la prestación de los servicios observados fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 5811 a 5814, reitera sus argumentos.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido por parte de *fueron efectivamente prestados*.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.6 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° *de fojas 4949 a 4952 y 4997*, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta *Honorarios profesionales por la suma de S/ 42 894,00*, sustentándose en los Requerimientos N° *y sus resultados*, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.6 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° *de foja 2418 y 2419*, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta *(Honorarios profesionales)* exhiba los comprobantes de pago y acredite que se trate de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.6, de fojas 2265 y 2266, por el total de S/ 42 894,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2246, la recurrente señaló que el recibo de honorarios del Dr. *se dio por la asesoría en actividades médicas y el de la Dra.* *por el servicio de subdirectora médica*, servicios que fueron prestados sin subordinación ni dependencia, bajo contratos de locación de servicios. Asimismo, anotó que en el caso del director de la clínica, Salas, se trata de un contrato mercantil sin subordinación ni dependencia, cuyas rentas califican como de cuarta categoría; y por las actividades de las empresas *se tiene los contratos y la documentación registrada en su contabilidad*.

Que en el punto 3.6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° *de fojas 2183 a 2186*, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que no presentó documentación que acredite los servicios que habría recibido por parte de *por lo que procedió a reparar el crédito*

fiscal vinculado a tales operaciones, describiendo las operaciones reparadas en el Anexo N° 4.6, de fojas 1927 a 1929.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que posteriormente, mediante el Ítem 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Honorarios profesionales) por S/ 42 894,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 13 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 735, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que según se aprecia del Anexo N° 4.6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1927 a 1929, la Administración reparó diversas facturas emitidas de enero a diciembre de 2000 por contabilizadas en la Cuenta - Honorarios profesionales, al considerar que la recurrente no presentó documentación que acredite los servicios que habría recibido por parte de dichas empresas, por los importes que se describen en el siguiente cuadro:

Empresa	Tipo de documento	Importe	IGV
	Facturas	87 400,00	15 732,00
Salud Ocupacional	Facturas	150 900,00	27 162,00
TOTAL		238 300,00	42 894,00

Que de la revisión de la documentación que obra en el expediente, no se aprecia que la recurrente en el procedimiento de fiscalización hubiese presentado documentación distinta a los comprobantes de pago, que permita sustentar los servicios recibidos por pues si bien indicó que los servicios prestados incidieron en su operatividad, no presentó documentación que acredite su afirmación.

Que de otro lado, obra en autos el "Contrato de Locación de Servicios Profesionales Especializados" de 10 de febrero de 1995²¹, de fojas 4392 a 4395, celebrado entre la recurrente y por medio del cual esta última se obligó en favor de la recurrente a desarrollar las actividades de auditoría médica y otros que la recurrente requiera, servicios que serían prestados con su propio personal; el cual no resulta suficiente a efecto de sustentar que los servicios contratados fueron efectivamente realizados, en tanto que el aludido contrato solo acredita un acuerdo de voluntades, y no que las estipulaciones que en ella se describen efectivamente fueron realizadas.

Que conforme con lo indicado, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Honorarios profesionales, no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.²²

Que resulta pertinente indicar que la recurrente en su escrito ampliatorio señala que se desempeñó como Gerente de Finanzas, sin embargo en el documento al que alude, que obra a foja 1875, lo menciona como parte del personal de la empresa por lo que tal argumento no resulta pertinente, debiendo indicarse que los servicios que habría recibido por parte de la empresa serán analizados en los considerandos siguientes.

²⁰ Si bien en el punto 3.6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2183 a 2186, la Administración señaló que la recurrente no acreditó los servicios que habría recibido por parte de en el Anexo N° 4.6 al mencionado resultado, que describe las operaciones reparadas, se observa que solo alude a facturas emitidas por las empresas en esa línea, no corresponde evaluar los memorándums que obran de fojas 1813 a 1821, remitidos por

²¹ En la Cláusula Quinta se indicó que el contrato regía desde el 13 de febrero de 1995 al 13 de febrero de 1996, pudiendo prolongarse por un periodo igual o mayor, de foja 4344.

²² Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 6187-4-2020.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

g) *Cuenta*

(S/ 86 655,00)

Que la recurrente indica que se reparó los servicios prestados por la empresa con la cual celebró un contrato a fin de proporcionar el personal de apoyo para la contabilidad, cobranzas y otros, pues resulta imperioso contar con el personal adecuado para la realización de actividades vinculadas a su administración.

Que señala que si en caso contrataba directamente el personal para dichas funciones no se hubiera cuestionado el gasto, siendo que es observado debido a que el pago fue realizado en favor de una empresa que se encarga de proveer el personal, limitándose con ello su libertad de contratar, pues es a elección de la empresa si las funciones administrativas se dan por medio de contratación directa o por medio de una persona jurídica que proporcione dicho servicio.

Que indica que cumplió con presentar los comprobantes de pago y el contrato celebrado con que demuestra la fehaciencia de las actividades desarrolladas por dicha empresa, no resultando posible que presente dictámenes o informes dado que las actividades que desempeñan son funciones habituales y cotidianas de la empresa.

Que anota que la legalización del contrato no enerva su validez o eficacia, siendo que los negocios jurídicos se rigen por el principio de consensualidad establecido en el artículo 143 del Código Civil, vulnerándose el principio de presunción de veracidad debido a que debe entenderse como verdadera la información presentada, como el contrato y comprobantes de pago, sin que exista indicio o prueba razonable respecto a que tales documentos no correspondan a la realidad de los sucesos, citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 010842-A-1995 y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1803-2004-AA.

Que asimismo, menciona que si bien la Administración tiene la facultad de requerir información y documentos, esta se encuentra limitada por el principio de razonabilidad, no siendo proporcional que se solicite la acreditación de todos los gastos que se deduzcan en un ejercicio, ni que se solicite información sin que guarde relación lógica con lo que se quiere comprobar, ni que se exija más documentos para corroborar algo que ya se encuentra probado; por lo que debe analizarse el caso en base a un análisis de razonabilidad y no proceder a desconocer de plano el fundamento de la deducción.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido por parte de la empresa fueron efectivamente prestados.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.7 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4946 a 4949 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta por la suma de S/ 86 656,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 3.7 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta exhiba los comprobantes de pago y acredite que se trate de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.7, de fojas 2263 y 2264, por el total de S/ 86 656,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de fojas 2245 y 2246, la recurrente señaló que los pagos efectuados a la empresa encuentran sustento con el contrato, por el cual dicha empresa se obligó a suministrar el personal de apoyo para diferentes áreas de la empresa, como la de contabilidad y cobranzas.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en el punto 3.7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2179 a 2183, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que no acreditó la realización del servicio que habría recibido por parte de por lo que procedió a reparar el crédito fiscal vinculado a tales operaciones, detallando las operaciones materia de reparo en el Anexo N° 4.7, de fojas 1912 a 1926.

Que posteriormente, mediante el Ítem 14 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 744 a 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta por S/ 86 656,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 14 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 734, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 4.7 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1912 a 1924, se observa que la Administración reparó parte de servicios facturados por la empresa pues validó los gastos correspondientes a la planilla, vacaciones, prácticas, leyes sociales y formación juvenil, entre otros, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Factura N°	Concepto	Valor de venta (A)	Gasto aceptado (B)	Total (A) - (B)	IGV
	1ra. Quincena enero 2000 finanzas	48 529,95	24 883,64	23 646,31	4 256,35
	Reembolso de gastos	12 075,78		12 075,78	2 173,64
	Reembolso de gastos	11 097,53		11 097,53	1 997,56
	Reembolso de gastos	10 177,00		10 177,00	1 831,86
	2da. Quincena enero 2000 finanzas	89 285,72	71 252,90	18 032,82	3 245,91
Enero					13 505,31
	1ra. Quincena febrero 2000 finanzas	41 309,36	25 069,91	16 239,45	2 923,11
	2da. Quincena febrero 2000 finanzas	85 256,31	67 214,76	18 041,55	3 247,48
Febrero					6 170,59
	1ra. Quincena marzo 2000 finanzas	41 748,63	27 931,00	13 817,63	2 487,17
	Reembolso de gastos	3 727,62		3 727,62	670,97
	2da. Quincena marzo 2000 finanzas	72 334,28	62 884,78	9 449,50	1 700,91
Marzo					4 859,06
	1ra. Quincena abril 2000 finanzas	39 394,83	27 212,46	12 182,37	2 192,83
	Reembolso de gastos	7 392,00		7 392,00	1 330,56
	2da. Quincena abril 2000 finanzas	81 200,88	74 875,22	6 325,66	1 138,62
Abril					4 662,01
	1ra. Quincena mayo 2000 finanzas	38 723,24	26 435,24	12 288,00	2 211,84
	Servicios empresariales	6 698,96		6 698,96	1 205,81
	Reembolso de gastos	10 732,00		10 732,00	1 932,00
	2da. Quincena mayo 2000 finanzas	79 828,15	69 360,91	10 467,24	1 884,10
	Reembolso de gastos	5 415,48	930,05	4 485,43	807,38
Mayo					8 041,13
	Reembolso de gastos	7 014,77		7 014,77	1 262,66
	Reembolso de gastos	14 111,68		14 111,68	2 540,10
	1ra. Quincena junio 2000 finanzas	36 723,06	27 867,63	8 855,43	1 593,98
	2da. Quincena junio 2000 finanzas	81 205,59	75 296,43	5 909,16	1 063,65
Junio					6 460,39
	1ra. Quincena julio 2000 finanzas	40 096,89	29 476,53	10 620,36	1 911,66
	Reembolso de gastos	7 260,87		7 260,87	1 306,96
	2da. Quincena julio 2000 finanzas	90 030,33	84 050,50	5 979,83	1 076,37
Julio					4 294,99



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

	Reembolso de gastos	9 415,75	231,48	9 184,27	1 653,17
	1ra. Quincena agosto 2000 finanzas	42 411,88	37 756,38	4 655,50	837,99
	2da. Quincena agosto 2000 finanzas	90 430,83	82 680,83	7 750,00	1 395,00
	Reembolso de gastos	10 595,00		10 595,00	1 907,10
				Agosto	5 793,26
	1ra. Quincena setiembre 2000 finanzas	44 996, 96	35 517,83	9 479,13	1 706,24
	2da. Quincena setiembre 2000 finanzas	100 718,87	91 361,23	9 357,64	1 684,38
				Setiembre	3 390,62
	1ra. Quincena octubre 2000 finanzas	46 359,60	36 371,74	9 987,86	1 797,81
	Reembolso de gastos	3 181,99		3 181,99	572,76
	2da. Quincena octubre 2000 finanzas	109 340,17	96 692,01	12 648,16	2 276,67
				Octubre	4 647,24
	1ra. Quincena noviembre 2000 finanzas	58 999,07	42 470,61	16 528,46	2 975,13
	Reembolso de gastos	6 812,99		6 812,99	1 226,34
	Reembolso de gastos	9 905,95	530,04	9 375,91	1 687,66
	2da. Quincena noviembre 2000 finanzas	108 881,40	101 848,89	7 032,51	1 265,85
				Noviembre	7 154,99
	Reembolso de gastos	5 296,60		5 296,60	953,39
	Reembolso de gastos	12 747,01		12 747,01	2 294,46
	1ra. Quincena diciembre 2000 finanzas	51 502,17	41 632,17	9 870,00	1 776,60
	Reembolso de gastos	18 500,00		18 500,00	3 330,00
	Reembolso de gastos	11 200,00		11 200,00	2 016,00
	Reembolso de gastos	13 523,73		13 523,73	2 434,27
	Reembolso de gastos	9 228,10		9 228,10	1 661,06
	2da. Quincena diciembre 2000 finanzas	119 214,09	111 786,51	7 427,58	1 336,96
	Reembolso de gastos	10 407,65		10 407,65	1 873,38
				Diciembre	17 676,12

Que según se indica en el Anexo N° 4.7 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1911 a 1921, el reparo parcial de las facturas antes descritas, corresponderían a gastos reembolsados por la recurrente al proveedor por los siguientes conceptos: Honorarios por servicios de asistente administrativo, de mantenimientos, reintegro de trabajos, de cobranza, profesionales, servicios contables, de digitación, trámites, movilidad especial, asistente contable, servicios contable, asesoría legal, servicios prestados a solicitud, curso de actualización, de secretariado, de conserjería, servicios de cobranza judiciales varios y asesoramiento; adquisición de gasolina, camisa, pantalón, corbata, candelabros, artículos de ferretería, tarjetas prepago, rollo kodak, focos, rebobinador, refrigerante, cuaderno, respaldar anatómico para asiento, sal de eno, shampoo, pintura, suscripción informativo vera paredes, jebe, conmutador Toyota, llantas, pitón, alineamiento, pastilla de freno, papel bond, Vinifan, folder, Pegafan, filtros, Pensoli, Ultramax, Zatomax por 500 mg., Libro Registro de Compras, revelado de fotos, audífono Aiwa, supresor de pico, adaptador, medicinas, Ranitidina caño botadero, filtro de aire y aceite, computadora y accesorio, batería, útiles de oficina, tinta para impresora y videocasetes; por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2000; otros conceptos por consumo en restaurantes, monto sin sustento, y gastos con recibos de caja por movilidad, reintegro de movilidad, gastos administrativos, entre otros.

Que obra en autos el "Contrato de Prestación de Servicios" de 20 de diciembre de 1999, celebrado entre la recurrente y la empresa de fojas 4250 a 4253, en cuya Cláusula Tercera se indica que el objeto del contrato radicaba en que esta última brinde a la primera apoyo de personal de contabilidad, cobranzas y otros, en el local de la recurrente u otros locales que se designe; y en la Cláusula Quinta se señaló que los servicios serían proporcionados por el personal de anotando que en el Anexo "A"²³ al referido contrato se indicaría el nombre del personal destacado y sus remuneraciones.

Que asimismo, en la Cláusula Séptima se estipuló que por los servicios prestados, la recurrente reembolsaría al proveedor el monto de las remuneraciones como sueldos, bonificaciones, comisiones, movilidad y gastos de representación que este último tuviera que pagar al personal contratado para prestar los servicios materia del contrato, para lo cual debe tomarse en cuenta la información consignada en el Anexo "A", precisándose que el pago de las planillas presentada a la recurrente constituye prueba suficiente del reconocimiento de esta última a la validez de la relación y haberes de los trabajadores contratados; así

²³ Anexo que no obra en autos.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

también, la recurrente se obligó a reembolsar el importe de los sobretiempos, vacaciones no gozadas y compensación de servicios previa autorización de aquella, además de los gastos imprevistos incurridos como consecuencia del desarrollo de las labores encomendadas, los cuales debían ser mutuamente convenidos por las partes, precisándose en la Cláusula Décima que la recurrente efectuaría un pago adicional al proveedor equivalente a un porcentaje del monto total de las remuneraciones reconocidas, del sobretiempo y de las vacaciones no gozadas.

Que del referido contrato, se aprecia que la recurrente adquirió los servicios de la empresa a fin que esta última le proveyera de personal orientada a las labores de contabilidad, cobranzas y otros, personal por el cual abonaría al proveedor el monto de la remuneración, sus derechos y contribuciones laborales, y gastos en que incurriera como consecuencia del desarrollo de las labores encomendadas, los que debían ser mutuamente convenidos por las partes.

Que de la documentación que obra en autos se tiene copia de las facturas citadas en el cuadro anterior, giradas de enero a diciembre del año 2000, por los conceptos de sueldo personal de finanzas de los periodos enero a diciembre de 2000, reembolso de gastos y servicios empresariales, de fojas 1170, 1184, 1188, 1206, 1210, 1223, 1232, 1240, 1245, 1267, 1278, 1284, 1299, 1315, 1319, 1330, 1348, 1359, 1373, 1387, 1393, 1409, 1431, 1440, 1457, 1470, 1485, 1491, 1498, 1509, 1522, 1528, 1535, 1553, 1563, 1582, 1588, 1610, 1615, 1626, 1641, 1657, 1674, 1679, 1688, 1692 y 1711, a las cuales se acompañó con liquidaciones de planillas que incluye los conceptos remuneraciones, reembolsos de gastos, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos diciembre 1999 a noviembre 2000, entre otros, documentación de la cual, como se ha indicado, la Administración reconoció parcialmente el gasto, observando el monto facturado por reembolsos de gastos y pago a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a los reembolsos adjuntó: (i) recibos por honorarios girados a favor del proveedor por servicios de asistencia administrativa, contable, digitación, trámites, movilidad especial, movilidad por cobranza, legal, secretariado, conserjería, cobranza especial, asistencia en facturación, servicios en archivo, servicios prestados a solicitud y servicios del mes; (ii) comprobantes de pago girados también a favor del proveedor, por la adquisición de corbata, pantalón, camisa, gasolina, candelabros, artículos de ferretería, consumos en restaurantes, suscripción en informativo servicio de cobranza, mantenimiento y artículos para vehículos, pintura, útiles de oficina, medicina, legalización de libros, pagos de cuotas de leasing, entre otros; (iii) recibos de caja por concepto de movilidades de diversas personas y montos incluidos en la liquidación de planillas sin sustento.

Que en ese sentido, se tiene que la recurrente no presentó documentación adicional a la mencionada que permita comprobar la fehaciencia de los gastos, pues aun cuando hubieran sido convenidos por las partes, conforme con el contrato en mención, no presentó medios probatorios que sustenten dichas obligaciones, como hubiera podido ser, correos o cartas autorizando la realización de los referidos gastos o liquidaciones dando la conformidad de los gastos incurridos, siendo que de dichos gastos facturados a la recurrente se advierten los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre 1999 a noviembre de 2000, que de acuerdo con el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que sea asumido por ella, toda vez que si bien es facturado por el proveedor, la naturaleza de tal desembolso corresponde a un gasto propio de este último.

Que por lo tanto, al no haber sustentado la recurrente la fehaciencia de los gastos facturados por la empresa no obstante haber sido requerida para ello, estos no resultan deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, por lo que dichas operaciones no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que presentó los comprobantes de pago y el contrato que demuestran la fehaciencia de los servicios, debe indicarse que conforme con la jurisprudencia antes citadas, estos no resultan suficientes a fin de acreditar que los servicios fueron efectivamente prestados, por lo que tal argumento carece de sentido.

Que con relación a lo sostenido por la recurrente en el sentido que la legalización del contrato no enerva su validez o eficacia, al regirse los contratos por el principio de consenso recogido en el artículo 143 del



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Código Civil, citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10842-A-1995 y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1803-2004-AA; cabe indicar que tal alegación carece de sustento en tanto que el reparo bajo análisis se sustenta en que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente, que incluye al contrato presentado, se concluyó que no cumplió con acreditar que los servicios acotados fueron efectivamente prestados.

Que en cuanto al argumento de la recurrente mediante el cual refiere que si bien la Administración tiene la facultad de requerir información, esta se encuentra limitada por el principio de razonabilidad, no siendo proporcional que se solicite la acreditación de todos los gastos que se deduzcan en un ejercicio, ni que se solicite información que no guarde relación lógica con lo que se quiere comprobar, ni que se exija documentación adicional para corroborar algo que ya se encuentra probado; cabe señalar que la recurrente es quien debe acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por las normas tributarias para la deducción de gastos, y sobre quien recae la carga de la prueba, debiendo presentar los medios probatorios idóneos, que deben causar certeza, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

h) Cuenta (S/ 64 724,00)

Que la recurrente sostiene que los desembolsos efectuados corresponden a la ejecución del contrato celebrado con que tuvo como objeto que le proporcione personal de apoyo para actividades de contabilidad y cobranzas, así como otras de carácter administrativo y financiero, siendo actividades habituales de cualquier empresa; y considerando el volumen de pacientes que atiende y la cantidad de médicos que prestan servicios, se encuentra acreditada la necesidad de contar con un soporte importante de personal que se encargue de los requerimientos vinculados a las distintas actividades contables, administrativas y financieras.

Que señala que aun cuando presentó los comprobantes de pago y el contrato, la Administración indica que no presentó documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio contratado, cuando es propio de la actividad empresarial contar con el personal y el apoyo técnico para el adecuado manejo administrativo y financiero, resultando irracional la exigencia de la Administración debido a que no puede pretenderse que acredite la totalidad de los gastos que deduce en un ejercicio, más aún cuando la necesidad del mismo en relación con su actividad resulta obvia.

Que indica que no existe impedimento legal para que contrate a otra empresa a fin que se encargue de proveer el personal que cumpla con brindar apoyo en las funciones administrativas, al gozar de plena libertad para determinar la forma en que cumple sus funciones dentro de la ley y lo que establezca el contrato, conforme con la libertad de empresa; cuestionando que si en caso contrataba directamente el personal para dichas funciones no se hubiera cuestionado el gasto, por lo que el reparo atenta contra el derecho a la libertad de contratación reconocido en el artículo 62 de la Constitución.

Que refiere que al tratarse de funciones habituales y cotidianas no se requiere de elaboración de informes o actividades especiales que deban ser acreditadas con un medio probatorio específico, siendo la prueba idónea el contrato y los comprobantes de pago, anotando respecto de aquel que si bien no se encuentra legalizado ello no constituye causal para considerar que sea inválido o ineficaz, por cuanto conforme con el artículo 1352 del Código Civil los contratos se perfeccionan con el consentimiento.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido por parte de la empresa fueron efectivamente prestados.

Que del Anexo N° 3 y el punto 3.8 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4943 a 4946 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta por la suma de S/ 64 724,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que mediante el ítem 3.8 del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2418 y 2419, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 4.8, de fojas 2261 y 2262, por el total de S/ 64 724,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2245, la recurrente señaló que los gastos se vinculan al contrato celebrado con la empresa Proper, por medio del cual se acordó que esta se encargaría de suministrar el personal de apoyo para las áreas de contabilidad, cobranzas y otros.

Que en el punto 3.8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2176 a 2179, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que no acreditó la realización del servicio que habría recibido por parte de por lo que procedió a reparar el crédito fiscal vinculado a tales operaciones, detallando las operaciones materia de reparo en el Anexo N° 4.8, de fojas 1902 a 1911.

Que posteriormente, mediante el Ítem 15 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta por S/ 64 724,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 15 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 734, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 4.8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1902 a 1911, se observa que la Administración reparó parte de servicios facturados por la empresa validando también en este caso aquellos gastos correspondientes a la planilla, vacaciones, prácticas, leyes sociales y formación juvenil, entre otros, según se describe en el siguiente cuadro:

Factura N°	Concepto	Valor de venta (A)	Gasto aceptado (B)	Total (A) - (B)	IGV
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena	36 620,33	25 422,33	11 198,00	2 015,64
	Sueldo personal Administrativo enero 2000	74 355,98	63 855,98	10 500,00	1 890,00
				Enero	3 905,64
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena Febrero	21 565,31	18 402,31	3 163,00	569,34
	Planilla de sueldo	59 631,77	59 181,77	450,00	81,00
				Febrero	650,34
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena marzo	23 909,00	21 512,00	2 397 00	431,46
	Sueldo personal Adm. marzo 2000	64 664,95	59 214,95	5 450,00	981,00
				Marzo	1 412,46
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena abril	32 149,57	21 984,09	10 165,48	1 829,79
	Reembolso de gastos	7 428,99		7 428,99	1 337,22
	Sueldo personal Adm. abril 2000	59 150 99	56 129,98	3 021,01	543,78
				Abril	3 710,79
	Sueldo personal Administra Prim. Quincena mayo	35 874,25	27 419,25	8 455,00	1 521,90
	Reembolso de gastos	10 609,00	2 475,10	8 133,90	1 464,48
	Sueldo personal Administrativo mayo 2000	56 616,68	54 008,68	2 608,00	469,44
				Mayo	3 455,82
	Reembolso de gastos	10 200,46		10 200,46	1 836,08
	Reembolso de gastos	3 902,38		3 902,38	702,43



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

	Sueldo personal Administrativo junio 2000	30 054,82	27 590,82	2 464,00	443,52
	Reembolso de gastos	10 204,15		10 204,15	1 836,75
	Sueldo personal Administrativo junio 2000	55 450,00	55 000,00	450,00	81,00
Junio					4 899,78
	Reembolso de gastos solicitados	20 000,00		20 000,00	3 600,00
	Reembolso de gastos	9 601,89		9 601,89	1 728,34
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena julio	39 968,75	29 756,32	10 212,43	1 838,24
	Reembolso de gastos	8 385,15		8 385,15	1 509,33
	Sueldo personal Administrativo	57 956,29	57 506,29	450,00	81,00
Julio					8 756,90
	Reembolso de gastos	4 060,00		4 060,00	730,80
	Reembolso de gastos	21 142,88	112,88	21 030,00	3 805,72
	Reembolso de gastos	14 523,44	1 129,09	13 394,35	2 410,98
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena agosto	34 431,15	31 841,15	2 590,00	466,20
	Reembolso de gastos	11 322,33	982,33	10 340,00	1 861,20
	Sueldo y comisión Personal Administrativo	65 453,45	61 103,45	4 350,00	783,00
	Reembolso de gastos	6 698,50	112,88	6 698,50	1 185,41
Agosto					11 243,23
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena setiembre	36 167,06	30 149,43	6 017,63	1 083,17
	Sueldo personal Administrativo setiembre 2000	70 816,97	63 002,72	7 814,25	1 406,57
Setiembre					2 489,74
	Servicios prestados H.M. de octubre	8 000,00		8 000,00	1 440,00
	Reembolso de gastos	10 614,22		10 614,22	1 910,56
	Reembolso de gastos	7 771,46		7 771,46	1 398,86
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena octubre	36 921,11	29 880,68	7 040,43	1 267,28
	Sueldo personal Adm. octubre 2000	74 215,83	73 481,83	734,00	132,12
Octubre					6 148,82
	Sueldo personal Adm. Prim. Quincena noviembre	57 928,02	35 640,36	22 287,66	4 011,78
	Reembolso de gastos	8 886,00		8 886,00	1 599,48
	Sueldo personal Administrativo noviembre 2000	69 534,80	67 584,80	1 950,00	351,00
Noviembre					5 962,26
	Reembolso de gastos (movilidad Horas extras)	9 757,23		9 757,23	1 756,30
	Gratificación navidad personal Administrativo	9 439,46	8 989,46	450,00	81,00
	Quincena diciembre 2000	40 007,26	36 837,26	3 170,00	570,00
	Reembolso de gastos por servicios	18 500,00		18 500,00	3 330,00
	Reembolso de gastos por servicios	11 200,00		11 200,00	2 016,00
	Reembolso de gastos	8 079,60	1 779,60	6 300,00	1 134,00
	Sueldo personal Administrativo diciembre 2000	75 576,20	57 800,20	17 776,00	3 199,68
Diciembre					12 087,58

Que según menciona el Anexo N° 4.8 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1907 a 1909, la parte reparada de las facturas antes descritas, corresponderían a gastos reembolsados por la recurrente al citado proveedor por los conceptos de honorarios por servicios de digitación, limpieza, mantenimiento, análisis de cuentas contables y programación, domiciliario, seguridad, auditoría médica, servicios profesionales a todo costo, secretariales, servicios varios, asesoría legal, apoyo contable y administrativo, entre otros; por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del proveedor por los periodos diciembre de 1999 a noviembre de 2000; por pagos sin documento a adquisiciones realizadas con comprobantes de pago por legalización de libros y fotocopias, por monto sin sustento, gastos con recibos de caja por movilidad, reintegro de movilidad, gastos administrativos, entre otros.

Que obra en autos el "Contrato de Prestación de Servicios" de 21 de diciembre de 1999, celebrado entre la recurrente y la empresa de fojas 3449 a 3452, en cuya Cláusula Tercera se estableció como objeto del contrato que esta última brindara a la primera apoyo mediante la inserción de personal en general en el local de la recurrente u otros locales que se designe, indicando en la Cláusula Quinta que en el Anexo "A"²⁴ se indicaba el nombre del personal destacado y sus remuneraciones, debiendo la recurrente comunicar el personal que requiere su retiro y el número de personal que solicita para su incorporación, los requisitos que debían reunir y las remuneraciones, caso contrario, el proveedor propondría el personal y remuneraciones para su aceptación.

²⁴ Anexo que no obra en autos.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en la Cláusula Sétima se agrega que la recurrente reembolsaría el monto de las remuneraciones como sueldos, bonificaciones, comisiones, movilidad y gastos de representación que este último tuviera que pagar al personal contratado para prestar los servicios materia del contrato, para lo cual debía tomarse en cuenta la información consignada en el Anexo "A", precisando que el pago de las planillas presentada a la recurrente constituía prueba suficiente del reconocimiento de esta última a la validez de la relación y haberes de los trabajadores contratados. Asimismo, la recurrente se obligó también a reembolsar el importe de los sobretiempos, vacaciones no gozadas y compensación de servicios previa autorización de aquella, además de los gastos imprevistos incurridos como consecuencia del desarrollo de las labores encomendadas, los cuales debían ser mutuamente convenidos por las partes, agregándose en la Cláusula Décima que la recurrente debía realizar un pago adicional al proveedor equivalente a un porcentaje del monto total de las remuneraciones reconocidas, del sobretiempo y de las vacaciones no gozadas.

Que del referido contrato, se aprecia que la recurrente adquirió los servicios de la empresa para efectos que esta última le proveyera de personal, cuya identificación conjuntamente con su remuneración sería detallado en un Anexo A, y por el cual abonaría al proveedor el monto de la remuneración y sus derechos y contribuciones laborales, además de gastos en que incurriría el proveedor como consecuencia del desarrollo de las labores encomendadas, las que debían ser mutuamente convenidas por las partes, esto es, la recurrente y el proveedor.

Que al respecto se tiene copia de las Facturas N°

a
giradas por el concepto de sueldo administrativo y gratificación, el proveedor adjuntó la liquidación de planillas que incluye los conceptos remuneraciones, rentas por cuarta categoría, practicantes, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, reembolsos de gastos, entre otros; apreciándose que la Administración tomó como gasto aceptado, los conceptos remunerativos, observando el monto facturado por reembolsos de gastos, pago a cuenta del Impuesto a la Renta, los conceptos de siendo que por los reembolsos detallados en dicha liquidación, adjuntó copia de recibos por honorarios girados por servicios de digitación, limpieza, cobranza, seguridad, análisis de cuentas por cobrar, secretariado y servicios varios, recibos por gastos de movilidad, entre otros.

Que asimismo, por las Facturas N° y
giradas por concepto de reembolso de gastos y servicios prestados H.M., de fojas 899 a 906, 944 a 949, 979 a 983, 988 a 1004, 1006 a 1013, 1028 a 1030, 1044, 1045 y 1066 a 1075, adjuntó recibos por honorarios emitidos por los conceptos de asesoría legal, honorarios médicos, servicios de seguridad, análisis de cuentas por cobrar, servicios personales a todo costo, asesoría legal y cobranza, regularización de pago año 2000 y servicios varios, recibos y comprobante de pago emitido por el concepto de cobertura de seguro de salud; en cuanto a las Facturas N°

la recurrente únicamente presentó copia de ellas, y no presentó las Facturas N°

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente no cumplió con proporcionar documentación adicional a la mencionada, que permita establecer la fehaciencia de los gastos reparados, pues aun cuando estos hubieran sido convenidos por las partes, conforme se desprende del mencionado contrato, no presentó medios probatorios que sustenten su prestación, como hubiera podido ser, correos o cartas donde se autorice realizar los referidos gastos y liquidaciones dando la conformidad de los gastos incurridos, siendo además que de dichos gastos facturados a la recurrente se advierten los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, que de acuerdo con el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que sea asumido por la recurrente, toda vez que si bien es facturado por el proveedor, la naturaleza de tal desembolso corresponde a un gasto de este último.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que por lo tanto, al no haber sustentado la recurrente la fehaciencia de los gastos facturados por la empresa no obstante haber sido requerida para ello, estos no resultan deducibles a efectos del Impuesto a la Renta, por lo que no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo²⁵.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que no obstante presentar los comprobantes de pago y el contrato, la Administración señala que no presentó documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio contratado, cuando es propio de la actividad empresarial contar con el personal y el apoyo técnico para el adecuado manejo administrativo y financiero, debe indicarse que conforme con la jurisprudencia antes citadas, estos no resultan suficientes a fin de acreditar que los servicios fueron efectivamente prestados, por lo que tal argumento debe desestimarse.

Que en cuanto a lo sostenido sobre que no existe impedimento legal para que contrate a otra empresa que se encargue de proveer personal, conforme con su libertad de empresa al gozar de plena libertad para determinar la forma en que cumple sus funciones dentro de la ley y lo que establezca el contrato, y que la falta de legalización del contrato no constituye causal para que se lo considere como inválido, al perfeccionarse este con el consentimiento; cabe indicar que los aspectos a los que alude la recurrente no tienen asidero en tanto que el reparo bajo análisis obedece a que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente se concluyó que no cumplió con acreditar que los servicios acotados fueron efectivamente prestados.

Que respecto del argumento de la recurrente en el que indica que al tratarse de funciones habituales y cotidianas no se requiere de elaboración de informes o actividades especiales que deban ser acreditadas con un medio probatorio específico, siendo la prueba idónea el contrato y los comprobantes de pago, no resultando racional la exigencia de la Administración debido a que no puede pretenderse que acredite la totalidad de los gastos que deduce en un ejercicio; debe indicarse que la recurrente es quien debe acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por las normas tributarias para la deducción de gastos, y sobre quien recae la carga de la prueba, debiendo presentar los medios probatorios idóneos, que deben causar certeza, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

(iv) Cuenta 65 – Cargas Diversas de Gestión

Que del Anexo N° 3 y el punto 4 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4937 a 4942 y 4997, se observa que el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo, junio a agosto, octubre y noviembre de 2000, en relación a la Cuenta 65 – Cargas Diversas de Gestión por el total de S/ 2 982,00, se compone a su vez por los reparos efectuados a las siguientes cuentas: Cuenta Seguro de vida en grupos de accionistas (S/ 2 631,00) y Cuenta 65111 – Seguro vida en el extranjero (S/ 351,00).

a) Cuenta Seguro de vida en grupos de accionistas (S/ 2 631,00)

Que la recurrente sostiene que la Cuenta alude a gastos por la contratación de seguros de vida de los médicos-accionistas, que constituye un beneficio otorgado a ellos con la finalidad de obtener beneficios mediatos por la empresa en la medida que repercute de favorablemente en su actividad económica.

Que indica que la fuente productora de renta son los propios médicos, toda vez que a través de sus conocimientos y técnicas prestan los servicios de salud a sus pacientes, lo que permite que la empresa obtenga ingresos, demostrándose su importancia en las actividades y el perjuicio que podría ocasionar privarse de sus servicios. Agrega que la única beneficiaria de las pólizas fue la empresa, dado que si ocurre un siniestro por el fallecimiento de un trabajador asegurado, la indemnización supondría un ingreso para ella, con lo cual la relación causal cobra sentido.

²⁵ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 03790-3-2021, respecto del mismo contribuyente, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad.

Que del Anexo N° 3 y el punto 4.1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4940 a 4942 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio, agosto y octubre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Seguro de vida en grupos de accionistas por la suma de S/ 2 631,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 4.1 del punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2417 y 2418, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Seguro de vida en grupos de accionistas) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 5, de foja 2260, por el total de S/ 2 631,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2245, la recurrente señaló que los gastos registrados en la Cuenta son gastos por la contratación de seguros de vida de los médicos-accionistas, por el pago de una póliza de vida para ellos, a efecto de perseguir la obtención de beneficios mediatos para la empresa, dado que repercute de manera favorable en su actividad económica; anotando que el único beneficiario de las pólizas es la clínica, debido a que en caso de siniestro los ingresos provenientes de la indemnización ingresa íntegramente a las cuentas de la empresa.

Que en el punto 4.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2173 a 2175, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio, agosto y octubre de 2000 debido a que no acreditó que los seguros correspondan a gastos propios o necesarios para mantener la fuente generadora de renta; detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 5, de foja 1901.

Que posteriormente, mediante el ítem 16 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Seguro de vida en grupos de accionistas) por S/ 2 631,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 16 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 733, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° de foja 1901, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en julio, agosto y octubre de 2000 en la Cuenta por la adquisición de a la empresa al haberse otorgado a accionistas sin que hubiese acreditado la necesidad del gasto.

Que la recurrente presentó copia de la "Póliza de seguro de vida en grupo N° 1606 Temporal renovable anualmente" de 1 de enero de 1997 emitida por de fojas 874 a 880, en el que se advierte que la recurrente contrató un seguro de vida a un grupo de asegurados, cuyos nombres estarían detallados en una relación adjunta al referido contrato, que obra de fojas 1838 y 1839, el que únicamente da cuenta de los nombres y edad de los asegurados, así como la suma asegurada; en ese sentido, el contrato citado



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

solo acredita que la recurrente contrató un seguro de vida para un grupo de personas, no habiendo presentado mayor documentación que permita verificar si el gasto por el seguro de vida resultaba necesario para la generación de la renta, como sería por ejemplo el grado de riesgo de la actividad que desarrollaría, por lo que al no haberse sustentado la causalidad del gasto, no corresponde la utilización del crédito fiscal vinculado a tales adquisiciones, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo²⁶.

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que por medio de los seguros contratados obtiene beneficios mediatos al ser los propios médicos quienes a través de sus conocimientos y técnicas prestan los servicios, con lo cual la empresa obtiene ingresos, debe indicarse que conforme se ha indicado no presentó documentación a efecto de acreditar el motivo por el que otorgó dicho beneficio, para lo cual no bastaba con la sola presentación del contrato, por lo que lo sostenido por ella carece de sustento.

Que en relación con el argumento de la recurrente en el sentido que era ella la beneficiaria del seguro en caso de ocurrir un siniestro, cabe indicar que la condición de beneficiario no demuestra por sí sola la necesidad del gasto, pues como se indicó anteriormente, la causalidad se acredita en tanto se sustente la razón por la cual contrató el seguro de vida para un grupo de médicos, por lo que el argumento de la recurrente debe desestimarse.

b) Cuenta Seguro vida en el extranjero (S/ 351,00)

Que la recurrente sostiene que para la Administración la contratación con la empresa para asegurar a los médicos accionistas de la clínica constituye un mero acto de liberalidad; sin embargo deja de lado que la liberalidad consiste en un acto por el que se proporciona un beneficio sin esperar algo a cambio, cuando en el presente caso el gasto trata de uno orientado a mantener la fuente productora de renta, pues otorgar seguros a los médicos no es un acto de altruismo sino que obedece al interés de preservar la salud e integridad de los principales médicos de la clínica.

Que indica que no puede desconocerse el gasto por el hecho que se trate de una aseguradora extranjera, más aún cuando es la única beneficiaria de las pólizas; agrega que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad.

Que del Anexo N° 3 y el punto 4.2 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4937 a 4940 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo, junio y noviembre de 2000, por operaciones registradas en la Cuenta Seguro vida en el extranjero por la suma de S/ 351,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el ítem 4.2 del punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2417 y 2418, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Seguro vida en el extranjero) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 5, de fojas 2259 y 2260, por el total de S/ 351,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2245, la recurrente señaló que los gastos registrados en la Cuenta se refiere al gasto por seguro de vida en el extranjero de sus médicos accionistas, siendo que el seguro contratado tiene como beneficiario a la clínica.

²⁶ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 03790-3-2021, respecto del mismo contribuyente, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en el punto 4.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2170 a 2173, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y efectuó el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de marzo, junio y noviembre de 2000 debido a que la recurrente solo presentó documentación referida a la contratación de una póliza de seguro de vida en el extranjero para un grupo de médicos accionistas, sin que presentara mayor documentación que demostrara la necesidad del gasto y su vinculación con la fuente generadora de renta, constituyendo actos de liberalidad; detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 5, de fojas 1900 y 1901.

Que posteriormente, mediante el Ítem 16 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Seguro vida en el extranjero) por S/ 351,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 16 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 733, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que en el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1900 y 1901, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta Seguro de vida en el extranjero, por la adquisición de “seguro en el extranjero” a las empresas al considerar que corresponden a actos de liberalidad al haberse otorgado a los accionistas sin que hubiese acreditado la necesidad del gasto.

Que al respecto la recurrente presentó un documento denominado “Seguro de vida” del 4 de diciembre de 2000, de foja 873, en el que se detalla el nombre de los médicos y el monto de la prima mensual.

Que asimismo, presentó copia de documentos emitidos por la empresa en los que se efectúa el cambio del nombre de beneficiario por los seguros contratados para

de fojas 828 a 871²⁷, documentos que corresponden a la nueva designación del beneficiario primario recayendo en la recurrente, cuya fecha efectiva se produce a partir del 16 de marzo de 1996. Asimismo, se tiene de autos documentación referida a los seguros de de fojas 754 a 786, en los cuales únicamente se aprecia los términos de los seguros contratados.

Que de la documentación antes citada, se tiene que esta solo otorga indicios de que la recurrente contrató un seguro de vida para un grupo de médicos, cuyo beneficiario en el ejercicio 1996 resultaba ser la recurrente, documentación que resulta insuficiente para acreditar la necesidad del gasto, pues no evidencia

²⁷ Si bien de fojas 787 a 827 también obran tales documentos, estos corresponden a copias de los anteriormente descritos.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

qué tipo de relación mantenía dichas personas con la empresa, así como la razón por la cual contrató un seguro de vida para un grupo de médicos, como sería por ejemplo el grado de riesgo de la actividad que desarrollaría, por lo que al no haberse sustentado la causalidad del gasto, al constituir actos de liberalidad, no corresponde la utilización del crédito fiscal vinculado a tales adquisiciones, procediendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo²⁸.

Que en relación con el argumento de la recurrente en el sentido que el gasto es causal debido a que era ella la beneficiaria del seguro, cabe indicar que la condición de beneficiario no demuestra por sí sola la necesidad del gasto, pues como se indicara inicialmente, la causalidad se acredita en tanto se sustente la razón por la cual contrató un seguro de vida para un grupo de médicos, lo que no ocurrió en el presente caso, por lo que el argumento de la recurrente carece de sustento.

(v) Cuentas

Gastos Varios

Que la recurrente sostiene que los gastos observados corresponden a consumos en restaurantes por reuniones de trabajo para cerrar negociaciones, y por indumentaria deportiva adquirida para que el personal desarrolle actividades recreativas y deportivas, sin embargo, para la Administración no existe vínculo que acredite que los gastos tienen relación con la fuente generadora de renta.

Que señala que no tiene sentido desconocer los gastos por la adquisición de ropa deportiva, por cuanto nuestra legislación asume que existen gastos cuya deducción es admitida, como los gastos de recreo a favor del personal, por lo que la compra de ropa deportiva para el personal es parte de gastos que tienen como fin brindarles momentos de esparcimiento, por lo que debe reconocerse su deducibilidad; agrega que la documentación que acredita la efectiva realización del gasto fue presentada en el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente, por las operaciones registradas en la Cuenta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, no presentó los comprobantes de pago, y registró operaciones que corresponden a gastos por el pago de arbitrios, luz y agua de un tercero.

Que del Anexo N° 3 y el punto 5 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4934 a 4937 y 4997, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de febrero, julio, setiembre, octubre y diciembre de 2000, por operaciones registradas en las Cuentas - Gastos Varios por la suma de S/ 3 449,00, sustentándose en los Requerimientos N° , y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de foja 2416, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en las Cuentas exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios de tales operaciones, detallándolas en el Anexo N° 6, de foja 2258, por el total de S/ 3 449,00.

Que con escrito de 28 de marzo de 2011, de foja 2245, la recurrente señaló que por los gastos observados cumplía con presentar los comprobantes de pago, anotando que en aquellas cuentas se incluyeron gastos de consumo en restaurantes por reuniones de trabajo del personal que labora en la empresa, lo que se describe en cada comprobante, así como también gastos por indumentaria deportiva adquirida para que el

²⁸ Similar criterio se ha emitido en la Resolución N° 03790-3-2021, respecto del mismo contribuyente, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

²⁹ Si bien en el punto 5 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de foja 4937, se indica que en las operaciones reparadas también se incluye a la Cuenta sin embargo en las que se describen en el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1898 y 1899, no se observa que se haya reparado operaciones registradas en dicha cuenta.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

personal dedicado a las actividades productoras de renta pueda desarrollar actividades recreativas y deportivas.

Que en el punto 5 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2167 a 2170, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que en las cuentas observadas registró consumo en restaurantes, adquisición de dijes de oro, licores, buffet, shorts y polos, sobre los que la recurrente no presentó documentación que acredite la causalidad del gasto con la generación de renta gravada (*Observación 1*), no presentó comprobantes de pago por algunas operaciones (*Observación 2*) y registró operaciones que corresponden a gastos por el pago de arbitrios, luz y agua de un tercero (*Observación 3*), describiendo las operaciones materia de reparo en el Anexo N° 6, de fojas 1898 y 1899.

Que posteriormente, mediante el Ítem 17 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 743, 745 y 746, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en las Cuentas por S/ 3 449,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 28 de abril de 2011, de foja 730, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 28 de marzo de 2011.

Que en el punto 17 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 733, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1898 y 1899, se tiene que la Administración efectuó el reparo bajo tres consideraciones; siendo la primera de ellas respecto a operaciones por las que la recurrente no acreditó la relación de causalidad (*Observación 1*); por otras no presentó los comprobantes de pago (*Observación 2*); y por registrar operaciones por el pago de arbitrios, luz y agua de un tercero por las que no sustenta la causalidad (*Observación 3*).

- **Observación 1 y 3**

Que en el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1898 y 1899, se aprecia que la Administración reparó aquellas operaciones registradas por la recurrente en las Cuentas por la adquisición de “20 dijes de oro”, “short”, “tennis polo” y “10 botellas de whisky J. W.”, y los servicios de consumo en restaurantes y buffet, así como por gastos por arbitrios, luz y agua del debido a que no acreditó que tales gastos resultaban necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que según da cuenta el mencionado anexo, respecto de las operaciones observadas, la recurrente únicamente presentó comprobantes de pago, los que por sí solos no acreditan la causalidad del gasto, no apreciándose de autos que la recurrente hubiese presentado mayor documentación a dicho efecto.

- **Observación 2**

Que en el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1898 y 1899, se aprecia que la Administración reparó las operaciones registradas por la recurrente en la Cuenta por gastos notariales de debido a que no presentó el comprobante de pago; verificándose de la documentación que obra en el expediente, que en efecto, no presentó el referido documento.

Que consecuentemente, al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en las Cuentas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en cuanto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que los gastos corresponden a consumos en restaurantes por reuniones de trabajo, y por indumentaria deportiva adquirida como gastos recreativos; debe indicarse que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales citados, la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino acreditada con la documentación correspondiente, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que tal argumento carece de sustento.

2. Resoluciones de Multa N°

Que la recurrente sostiene que la Administración no tuvo en cuenta que la aplicación de la potestad sancionadora, tanto en el ámbito penal como administrativo, se rige por la imputación subjetiva, evaluando el dolo o culpa.

Que mediante escrito ampliatorio, de fojas 5802 a 5806, agrega que las resoluciones de multa impugnadas son nulas al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, debido a que fueron emitidas sin haber seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, conforme lo exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y de acuerdo con lo señalado en la Norma IX del Código Tributario que dispone que se aplican supletoriamente en el ámbito tributario los principios del Derecho Tributario y los principios del Derecho Administrativo; asimismo, las garantías previas al ejercicio de la potestad sancionadora fueron reconocidas por el Tribunal Constitucional en reitera jurisprudencia, como las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC, en las que se concluyó que el principio de prohibición de sanción sin procedimiento sancionador previo es un principio básico de la potestad punitiva del Estado y que es aplicable al derecho administrativo sancionador.

Que añade que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo infractor que es el dolo o intención, toda vez que por su propia naturaleza la declaración de cifras o datos falsos o la omisión de circunstancias necesariamente requieren siempre intencionalidad o dolo, siendo una excepción a lo previsto en el artículo 165 del mencionado código; por lo que resulta claro que la aludida infracción consiste en cambiar dolosamente las cifras o los datos al momento de elaborar la declaración jurada, con el fin de obtener indebidamente beneficios tributarios, en perjuicio de la Administración, en tal sentido, solicita que se deje sin efecto dicha sanción, y en consecuencia se declare la nulidad e improcedencia de las multas impugnadas, invocando al respecto la Sentencia de Casación N° 1731-2007 y la Sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 115-97.

Que por su parte la Administración señala que las Resoluciones de Multa N°
fueron emitidas como consecuencia de los reparos formulados al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° a
y que al haber sido mantenidas en instancia de reclamación, las multas debían mantenerse.

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 5012, 5013 y 5038 a 5059, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que constituye infracción tributaria no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que dado que la emisión de las citadas Resoluciones de Multa N° se sustenta en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, respecto de los cuales esta instancia ha levantado los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por Cuentas Ingresos Varios y Cuenta Ingresos Reembolso Seguro de los que inciden en los periodos enero a agosto, octubre y diciembre de 2000, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto a las sanciones vinculadas a tales periodos



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

contenidos en las Resoluciones de Multa N° y
a efecto que la Administración proceda a reliquidarlas; y confirmarla en el extremo de las
Resoluciones de Multa N°

Que en cuanto a la nulidad de las resoluciones de multa impugnadas invocada por la recurrente debido a que fueron emitidas sin seguir un procedimiento administrativo sancionador previo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 234 de la referida Ley del Procedimiento Administrativo General, debe indicarse que esta carece de sustento toda vez que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias solo en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen, por lo que existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley.

Que en la misma línea, no resultan aplicables las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC invocadas por la recurrente, debido a que en dichas sentencias se solicitaba que se declare la inaplicación de una resolución del Consejo Ejecutivo del Poder Judicial y una resolución de alcaldía, indicándose que debía aplicarse los principios básicos en el derecho administrativo sancionador, no obstante, dichos pronunciamientos se realizaron en procesos de amparo, los que tienen efecto únicamente para las partes involucradas.

Que asimismo, en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que se le atribuye, por cuanto, no se verifica su intencionalidad o dolo de declarar cifras o datos falsos, sustentándose en la Sentencia de Casación N° 1731-2007 Lima y la Sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 115-97, solicitando a este Tribunal que se dejen sin efecto dichas sanciones, así como que se declare su nulidad e improcedencia, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y en el caso de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178 del anotado código se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción.

Que con relación a la Sentencia de Casación N° 1731-2007 Lima y la Sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 115-97, cabe anotar que esta no es vinculante y tiene efecto únicamente entre las partes involucradas, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

D) IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS DE ENERO A DICIEMBRE DE 2002

1. Resoluciones de Determinación N°

Que según se aprecia del Anexo N° 2 y numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4886 a 4907 y 4909, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 por operaciones registradas en las siguientes cuentas: (i) Cuenta Honorarios Profesionales por S/ 70 104,00; (ii) Cuenta Honorarios Profesionales por S/ 43 096,00; (iii) Cuenta por S/ 123 787,00; y (iv) Cuenta por S/ 134 374,00.

1.1. Cuenta – Honorarios Profesionales (S/ 70 104,00)

Que la recurrente sostiene que presentó el contrato celebrado con por medio del cual dicha empresa prestaría servicios médicos especializados, desarrollando las actividades de servicios de auditoría médica y otros servicios afines, el cual acredita la fehaciencia de tal operación, habiendo presentado además las facturas; así como también presentó documentos debidamente firmados de las actividades que dicho contrato involucró.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido de la empresa fueron efectivamente prestados.

Que del Anexo N° 2 y el punto 1 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4902 a 4907 y 4909, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a mayo, julio y setiembre a diciembre de 2002, por operaciones registradas en la Cuenta Honorarios Profesionales por la suma de S/ 70 104,00, sustentándose en los Requerimientos N° , y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 4458 y 4459, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Honorarios Profesionales) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo además acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios del gasto, detallando tales operaciones en el Anexo N° 2, de foja 4457, por el total de S/ 70 104,00.

Que con escrito de 30 de marzo de 2011, de foja 4442, la recurrente señaló que cumple con presentar los comprobantes de pago, la documentación por Salud Ocupacional y otros actos médicos en los que figura su firma que acredita el destino, así como los documentos operativos de la empresa.

Que en el punto 1.1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4423 a 4429, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que los gastos observados se vinculan a aquellos realizados en favor de la empresa por el cual no presentó documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio estipulado en el contrato que celebraron ambas partes, por lo que efectuó el reparo por el total de S/ 70 104,00, detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 2, de foja 4403.

Que posteriormente, mediante el Ítem 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 2880 a 2882, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Honorarios Profesionales) por S/ 70 104,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 26 de abril de 2011, de foja 2875, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 30 de marzo de 2011.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2878, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4403, se tiene que la Administración reparó los gastos registrados en la Cuenta (Honorarios Profesionales) por S/ 70 104,00, vinculado a facturas emitidas por la empresa

Que al respecto la recurrente presentó las facturas acotadas³⁰ emitidas por por concepto de "servicios empresariales administrativos", de fojas 4365 a 4387.

³⁰ La recurrente no presentó las Facturas N° en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°

de 15 de enero y 31 de julio de 2002, reparadas también de foja 4403.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que asimismo, obra en autos el "Contrato de Locación de Servicios Profesionales Especializados" del 10 de febrero de 1995³¹, celebrado entre la recurrente y de fojas 4392 a 4395.

Que en la Cláusula Segunda se indicó que se dedicaba a brindar servicios médicos empresariales, dentro de los cuales se encuentra la atención a domicilio de pacientes ambulatorios, consultas, tratamiento médico y quirúrgico y otros afines que la recurrente requiriese; y en la Cláusula Tercera se acordó que dicha empresa prestaría los servicios de auditoría médica – garantía de calidad y otros que la recurrente necesite, desde sus propias instalaciones o recurriendo al local de esta última.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado; en tal sentido, el referido contrato únicamente acredita un acuerdo de voluntades, mas no que dichos servicios hayan sido realizados efectivamente por parte del proveedor.

Que a su vez, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes expuesto, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar dicha operación, entre otros, tratándose de servicios, con indicios razonables de la efectiva prestación de estos, lo que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, en el caso de autos no ha ocurrido.

Que estando a lo expuesto, debe concluirse que la recurrente no acreditó con documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios acotados, pese a ser requerida a tal efecto, por lo que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta - Honorarios Profesionales, aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

1.2. Cuenta Honorarios Profesionales (S/ 43 096,00)

Que la recurrente sostiene que celebró contratos con representados por respectivamente, a fin que dichas empresas presten servicios médicos especializados desde sus propias instalaciones o recurriendo a su local, habiendo cumplido con presentar los comprobantes de pago, documentos que corroboran los trabajos realizados con motivo de la ejecución de tales contratos.

Que indica que presentó cartas y memorándums suscritos por lo que acredita la efectiva prestación del servicio contratado, y si bien ambos se encontraban como sus trabajadores, ello no enerva la posibilidad de contratarlos ni supone la existencia de operaciones no fehacientes.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido de las empresas fueron efectivamente prestados.

Que del Anexo N° 2 y el punto 2 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4896 a 4902 y 4909, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por operaciones registradas en la Cuenta Honorarios Profesionales por la suma de S/ 43 096,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

³¹ Si bien en la Cláusula Quinta se indicó que el contrato regía desde el 13 de febrero de 1995 al 13 de febrero de 1996, dicho plazo era prorrogable automáticamente, de foja 4344.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 4458 y 4459, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta (Honorarios Profesionales) exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo además acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios del gasto, detallando tales operaciones en el Anexo N° 3, de foja 4456, por el total de S/ 43 096,00.

Que con escrito de 30 de marzo de 2011, de fojas 4441 y 4442, la recurrente señaló que cumple con presentar los comprobantes de pago, la documentación por y otros actos médicos en los que figura su firma que acredita el destino, así como los documentos operativos de la empresa.

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4415 a 4423, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que los gastos observados se vinculan a aquellos realizados en favor de las empresas por los cuales la recurrente no cumplió con presentar documentación que sustente la efectiva prestación de los servicios administrativos de salud y de asesoría contratados, por lo que efectuó el reparo por el total de S/ 43 096,00, detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 3, de foja 4402.

Que posteriormente, mediante el Ítem 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 2880 a 2882, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta (Honorarios Profesionales) por S/ 43 096,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 26 de abril de 2011, de foja 2875, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 30 de marzo de 2011.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0 de foja 2877, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4402, se tiene que la Administración reparó los gastos registrados en la Cuenta (Honorarios Profesionales) por S/ 43 096,00, vinculado a facturas emitidas por las empresas

• JRP Servicios de

Que las facturas acotadas³² fueron emitidas por conceptos de asesoría de enero a junio y agosto a diciembre de 2002 y bonificación de julio y diciembre de 2002, de fojas 4310 a 4333.

Que al respecto, obra en autos el “Contrato de Locación de Servicios Profesionales Especializados” de 1 de julio de 2001³³, celebrado entre la recurrente y el proveedor de fojas 4339 a 4341.

Que en la Cláusula Segunda de dicho contrato se dejó constancia que se dedicaba a brindar servicios médicos empresariales, dentro de los cuales se encuentra la atención a

³² La recurrente no presentó la Factura N° de 24 de julio de 2002, reparada también en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4402.

³³ En la Cláusula Quinta se indicó que el contrato regía desde el 1 de julio de 2001, plazo que era prorrogable automáticamente por un periodo anual y así sucesivamente, de foja 4340.

³⁴ Dicho proveedor fue representado por su gerente de foja 4341.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

domicilio de pacientes ambulatorios, consultas, tratamiento médico y quirúrgico y otros afines que la recurrente requiera; y en la Cláusula Tercera se acordó que aquel prestaría los servicios de auditoría médica – garantía de calidad y otros que la recurrente necesite, desde sus propias instalaciones o recurriendo al local de esta última.

Que sin embargo, de conformidad con los criterios jurisprudenciales antes glosados, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que sustenten la efectiva prestación de los servicios; debiéndose tener en cuenta que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, por cuanto solo evidencia un acuerdo de voluntades para su realización, pero no que este se haya efectuado.

Que adicionalmente, a fin de acreditar la efectiva prestación del referido servicio de asesoría, la recurrente presentó cartas que emitió en el año 2002³⁵, de fojas 4274 a 4309.

Que de la revisión de dichas cartas se advierte que son respuestas enviadas a empresas aseguradoras³⁶ en relación con facturas o comunicaciones previas, cuyos asuntos fueron la atención de afiliados, inspecciones por parte de órganos reguladores, contratos de prestación de servicios, descuentos, refacturación, facturas devueltas, anulación de póliza de asistencia médica y calidad de historias clínicas, entre otros temas y/o reclamos administrativos; siendo que dichas cartas fueron firmadas por el doctor como director administrativo de la recurrente³⁷, quien, según se ha indicado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03626-4-2021³⁸, y afirma la recurrente, tuvo vínculo laboral con ella durante el año 2002 y ejerciendo dicho cargo.

Que dichas comunicaciones no acreditan por sí mismas la prestación del servicio de asesoría acotado por en favor de la recurrente, y si bien fueron suscritas por que sería gerente de dicha empresa, de tales documentos se aprecia que su participación fue en calidad de personal dependiente de la recurrente (director administrativo).

Que estando a lo expuesto, debe concluirse que la recurrente no acreditó con documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios acotados por la aludida empresa, no obstante haber sido requerida a tal efecto, por lo que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta - Honorarios Profesionales, vinculado a facturas emitidas por aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

•

Que las Facturas N° de 22 de enero y 11 de febrero de 2002 acotadas, fueron emitidas por conceptos de “Servicios administrativos de salud” y “servicios administrativos 1ra quincena febrero 2002³⁹”, de fojas 4261 y 4264.

Que obra en autos el “Contrato de Locación de Servicios Profesionales Especializados” de 1 de agosto de 2001⁴⁰ celebrado entre la recurrente y de fojas 4270 a 4273; siendo que en sus Cláusulas Segunda y Tercera se dejó constancia que dicha empresa se dedicaba a brindar servicios

³⁵ La carta de foja 4281 fue emitida el 29 de noviembre de 2001, periodo distinto al fiscalizado en el presente caso.

³⁶

³⁷ Las cartas de fojas 4285, 4294 y 4300 no contienen firma de la persona o entidad que las remite en representación de la recurrente.

³⁸ Emitida a la recurrente, en relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

³⁹ Asimismo, a fojas 4262 y 4263 obran las Autorizaciones de Gastos N° vinculadas a dichas facturas, en las que se deja constancia que los servicios correspondieron a enero y la primera quincena de febrero de 2002, así como de su contabilización.

⁴⁰ Si bien en la Cláusula Quinta se indicó que el contrato regía desde el 1 de agosto de 2001 al 1 de agosto de 2002, dicho plazo era prorrogable automáticamente por un periodo anual y así sucesivamente, de foja 4272.

⁴¹ Dicho proveedor fue representado por su gerente Flor de María Philipps Cuba, de foja 4273.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

médicos empresariales, dentro de los que se encuentran la atención a domicilio de pacientes ambulatorios, consultas, tratamiento médico y quirúrgico y otros afines que la recurrente requiera, y que prestará servicios de auditoría médica – garantía de calidad y otros que la recurrente requiriese, desde sus propias instalaciones o recurriendo al local de esta última.

Que sin embargo, dichos documentos no resultan suficientes por sí mismos para acreditar la efectiva prestación de los servicios contratados, según lo expuesto precedentemente.

Que adicionalmente, la recurrente presentó los Memorandos N° 003-02 y 006-02 de 2 y 7 de enero de 2002, dirigidos por la sub director médico de la recurrente a las jefas del Departamento de Enfermería y de Chequeos Médicos, a fin de comunicar la actualización y consolidación del Manual de Organización y Funciones - MOF del Servicio de Hospitalización de la clínica, e indicar una relación de empresas clientes autorizadas para la atención de un chequeo médico anual, respectivamente.

Que no obstante, dichos documentos internos de coordinación no acreditan la efectiva prestación de los servicios administrativos contratados al proveedor en favor de la recurrente, y si bien fueron suscritos por la citada doctora que sería gerente de dicha empresa, de estos se aprecia que la participación de esta última fue en calidad de personal dependiente de la recurrente (sub director médico).

Que estando a lo expuesto, debe concluirse que la recurrente no acreditó con documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios acotados por la aludida empresa, no obstante haber sido requerida a tal efecto, por lo que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta Honorarios Profesionales, vinculado a facturas emitidas por aquellas no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

1.3. Cuenta (S/ 123 787,00)

Que la recurrente indica que se reparó los servicios prestados por la empresa con la cual celebró un contrato para que le proporcione el personal de apoyo para la contabilidad, cobranzas y otros, pues resulta imperioso contar con el personal adecuado para la realización de actividades vinculadas a su administración.

Que señala que si en caso contrataba directamente el personal para dichas funciones no se hubiera cuestionado el gasto, siendo que es observado debido a que el pago fue realizado a favor de una empresa que se encarga de proveer el personal, limitándose con ello su libertad de contratar, pues es a elección de la empresa si las funciones administrativas se dan por medio de contratación directa o por medio de una persona jurídica que proporcione dicho servicio.

Que indica que cumplió con presentar los comprobantes de pago y el contrato celebrado con que demuestra la fehaciencia de las actividades desarrolladas por dicha empresa, no resultando posible que presente dictámenes o informes dado que las actividades que desempeñan son funciones habituales y cotidianas de la empresa.

Que anota que la legalización del contrato no enerva la validez o eficacia del mismo, siendo que los negocios jurídicos se rigen por el principio de consensualidad establecido en el artículo 143 del Código Civil, vulnerándose el principio de presunción de veracidad debido a que debe entenderse como verdadera la información presentada, como el contrato y comprobantes de pago, sin que exista indicio o prueba razonable respecto a que tales documentos no correspondan a la realidad de los sucesos, citando al respecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 010842-A-1995 y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1803-2004-AA.

⁴² Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03626-4-2021 se indicó que tuvo vínculo laboral con la recurrente en enero de 2002, ocupando el cargo de sub director médico, de lo cual coincide la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que asimismo, agrega que si bien la Administración tiene la facultad de requerir información y documentación, esta se encuentra limitada por el principio de razonabilidad, no siendo proporcional que se solicite la acreditación de todos los gastos que se deduzcan en un ejercicio, como que se solicite información sin que guarde relación lógica con lo que se quiere comprobar, ni que se exija más documentos para corroborar algo que ya se encuentra probado; debiendo analizarse el presente caso de forma razonable y no proceder a desconocer de plano el fundamento de la deducción.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido de la empresa fueron efectivamente prestados.

Que del Anexo N° 2 y el punto 3 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° de fojas 4890 a 4895 y 4909, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por operaciones registradas en la Cuenta por la suma de S/ 123 787,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 4458 y 4459, la Administración solicitó a la recurrente que en relación a las operaciones registradas en la Cuenta exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios del gasto, detallando tales operaciones en el Anexo N° 4, de foja 4453 a 4455, por el total de S/ 123 787,00.

Que con escrito de 30 de marzo de 2011, de fojas 4441 y 4442, la recurrente señaló que celebró un contrato con la empresa a fin que este proporcione personal de apoyo para la contabilidad, cobranzas y otras áreas, en el que se pactó reembolsos, los que son habituales en todo tipo de negocios; anotando que de haber asumido directamente dicho gasto, la Administración hubiese considerado como deducible.

Que indica que de no haber incurrido en los gastos observados, el servicio se hubiera visto afectado al debilitar el aparato administrativo que se creó para controlar y gestionar diversos aspectos de carácter administrativo y financiero, debiendo considerarse que ninguno de los gastos se encuentra prohibido, reiterando que en caso hubiera incurrido directamente en tales gastos no se estaría objetando su deducibilidad.

Que asimismo, refiere que al tratarse de un asistente en contabilidad no resulta idóneo que se solicite informes, pues su labor es diaria a lo largo de la prestación del servicio, asimismo, no es coherente que se requiera información de un tramitador que en la mayor parte del tiempo gestiona diversa documentación.

Que en el punto 1.3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4409 a 4415, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que no cumplió con sustentar documentariamente la efectiva prestación de los servicios acotados, dado que el contrato y copia de los comprobantes de pago proporcionados no resultan suficientes, por lo que efectuó el reparo por el total de S/ 123 787,00, detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 4, de fojas 4399 a 4401.

Que posteriormente, mediante el Ítem 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 2880 a 2882, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta por S/ 123 787,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 26 de abril de 2011, de foja 2875, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 30 de marzo de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2876 y 2877, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4399 a 4401, se tiene que la Administración reparó las operaciones con el proveedor por servicios prestados de enero a diciembre de 2002, reembolso de gastos, movilidad de funcionarios y gratificación de diciembre de 2002, al considerar que la recurrente no sustentó la efectiva prestación de dichos servicios.

Que el 20 de diciembre de 1999⁴³, la recurrente celebró un “Contrato de Prestación de Servicios” con de fojas 4250 a 4253, en cuya Cláusula Tercera se dio cuenta que este último brindaría apoyo de personal de contabilidad, cobranzas y otros en el local de la clínica (San Isidro, Lima –Perú) u otros que la recurrente estimara conveniente.

Que a su vez, en las Cláusulas Séptima y Décima se acordó que la recurrente reembolsaría al proveedor las remuneraciones del personal que presta el servicio, el sobretiempo de este personal y sus vacaciones no gozadas, los gastos imprevistos en los que se incurriera como consecuencia de la ejecución del contrato y la Compensación por Tiempo de Servicios correspondiente a los trabajadores objeto del contrato, entre otros conceptos; y que aquella abonaría un porcentaje adicional aplicado sobre el monto total facturado mensualmente, el cual serviría para cubrir una utilidad razonable del prestador del servicio, entre otros.

Que no obstante, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que en tal sentido, el referido contrato únicamente acredita un acuerdo de voluntades entre las partes, mas no que dichos servicios hayan sido realizados efectivamente por parte del referido proveedor, por lo que dicho contrato no sustenta las operaciones materia de análisis.

Que asimismo, la recurrente presentó copia de las facturas reparadas con sus respectivas liquidaciones, así como recibos por honorarios, recibos de caja y facturas emitidas por terceros al proveedor en el año 2002, por conceptos de consumos, servicio de mantenimiento, servicios contables y secretariado, análisis de Estados Financieros de medio año, servicios de atención al paciente y administrativos, gasolina, servicio a vehículo, entre otros, los cuales estarían relacionados con el reembolso facturado a la recurrente, de fojas 3453 a 4249.

Que sin embargo, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que es indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar dicha operación, entre otros, tratándose de servicios, con indicios razonables de la efectiva prestación de estos, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que en tal sentido, debe concluirse que la recurrente no acreditó documentariamente la efectiva prestación de los servicios acotados en su favor, no obstante haber sido requerida a tal efecto, por lo que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que presentó los comprobantes de pago y el contrato que demuestran la fehaciencia de los servicios, debe indicarse que conforme con la jurisprudencia antes citada, estos no resultan suficientes a fin de acreditar que los servicios fueron efectivamente prestados, por lo que tal argumento carece de sustento.

⁴³ De conformidad con lo estipulado en la cláusula cuarta, el plazo de vigencia del referido contrato es de 1 año, prorrogable sucesiva y automáticamente por plazos iguales, de foja 4252.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que con relación a lo sostenido por la recurrente en el sentido que la legalización del contrato no enerva su validez o eficacia, al regirse los contratos por el principio de consenso recogido en el artículo 143 del Código Civil, citando sobre ello la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10842-A-1995 y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1803-2004-AA; cabe indicar que ello no tiene asidero en tanto que el reparo bajo análisis obedece a que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente, que incluye al contrato presentado, se concluyó que no cumplió con acreditar que los servicios acotados fueron efectivamente prestados.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el que indica que si bien la Administración tiene la facultad de requerir información, esta se encuentra limitada por el principio de razonabilidad, no siendo proporcional que se solicite la acreditación de todos los gastos que se deduzcan en un ejercicio, como que se solicite información sin que guarde relación lógica con lo que se quiere comprobar, se exija documentos para corroborar algo que ya se encuentra probado; debe indicarse que la recurrente es quien debe acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por las normas tributarias para la deducción de gastos, y sobre quien recae la carga de la prueba, debiendo presentar los medios probatorios idóneos, que deben causar certeza, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

1.4. Cuenta (S/ 134 374,00)

Que la recurrente sostiene que los desembolsos efectuados corresponden a la ejecución del contrato celebrado con _____ que tuvo como objeto que le proporcione personal de apoyo para actividades de contabilidad y cobranzas, así como otras de carácter administrativo y financiero, siendo actividades habituales de cualquier empresa; y considerando el volumen de pacientes que atiende y la cantidad de médicos que prestan servicios, se encuentra acreditada la necesidad de contar con un soporte importante de personal que se encargue de los requerimientos vinculados a las distintas actividades contables, administrativas y financieras.

Que señala que aun cuando presentó los comprobantes de pago y el contrato, la Administración indica que no presentó documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio contratado, cuando es propio de la actividad empresarial contar con el personal y el apoyo técnico para el adecuado manejo administrativo y financiero, resultando irracional la exigencia de la Administración debido a que no puede pretenderse que acredite la totalidad de los gastos que deduce en un ejercicio, más aún cuando su necesidad en relación con su actividad resulta obvia.

Que indica que no existe impedimento legal para que contrate a otra empresa a fin que se encargue de proveer el personal que cumpla con brindar apoyo en las funciones administrativas, al gozar de plena libertad para determinar la forma en que cumple sus funciones dentro de la ley y lo que establezca el contrato, conforme con la libertad de empresa; cuestionando que si en caso contrataba directamente el personal para dichas funciones no se hubiera cuestionado el gasto, por lo que el reparo atenta contra el derecho a la libertad de contratación reconocido en el artículo 62 de la Constitución.

Que refiere que al tratarse de funciones habituales y cotidianas no se requiere de elaboración de informes o actividades especiales que deban ser acreditadas con un medio probatorio específico, siendo la prueba idónea el contrato y los comprobantes de pago, anotando respecto al contrato que si bien no se encuentra legalizado ello no constituye causal para considerar que sea inválido o ineficaz, dado que conforme con el artículo 1352 del Código Civil los contratos se perfeccionan con el consentimiento.

Que por su parte la Administración señala que la recurrente no acreditó que los servicios que habría recibido de la empresa _____ fueron efectivamente prestados.

Que del Anexo N° 2 y el punto 4 del numeral I del Anexo N° 4 a las Resoluciones de Determinación N° _____ de fojas 4886 a 4890 y 4909, se observa que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, por operaciones registradas en la Cuenta _____ por la suma de S/ 134 374,00, sustentándose en los



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 4458 y 4459, la Administración solicitó a la recurrente que con relación a las operaciones registradas en la Cuenta exhiba los comprobantes de pago y acredite que se traten de gastos y/o costos permitidos de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, conforme lo dispone el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, debiendo además acreditar documentariamente el destino y los beneficiarios del gasto, detallando tales operaciones en el Anexo N° 5, de foja 4450 a 4452, por el total de S/ 134 374,00.

Que con escrito de 30 de marzo de 2011, de fojas 4441 y 4442, la recurrente señaló que celebró un contrato con a fin que proporcione personal de apoyo para la contabilidad, cobranzas y otros, siendo que los servicios descritos en el contrato así como los reembolsos se consideran habituales en todo tipo de negocio.

Que indica que de no haber incurrido en tales gastos el servicio hubiera sufrido un detrimento al resentir el aparato administrativo que controla y gestiona diversos aspectos de carácter administrativo y financiero; siendo que la forma de acreditar la prestación de los servicios dependerá de cada caso en particular, debiendo considerarse que el personal de apoyo fue para las áreas de contabilidad y cobranzas, por lo que por la naturaleza de tales servicios no se requiere de emisión de informes para acreditar su veracidad.

Que agrega que demostrar la labor efectuada en este tipo de servicios se sustenta con los medios probatorios generados a lo largo de la prestación del servicio, como los asientos contables registrados por los asistentes de contabilidad o los reportes de cómputo de los digitadores, y que para el caso de cobradores o tramitadores no es posible acreditar documentariamente su tarea diaria ya que no es necesariamente plasmada por escrito.

Que en el punto 1.4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4404 a 4409, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que no cumplió con sustentar documentariamente la efectiva prestación de los servicios acotados, dado que el contrato y copia de los comprobantes de pago proporcionados no resultan suficientes, por lo que efectuó el reparo por el total de S/ 134 374,00, detallando las operaciones reparadas en su Anexo N° 5, de fojas 4396 a 4398.

Que posteriormente, mediante el Ítem 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 2880 a 2882, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al crédito fiscal por aquellas operaciones registradas en la Cuenta por S/ 134 374,00, solicitando que realice sus descargos con la documentación correspondiente.

Que con el escrito de 26 de abril de 2011, de foja 2875, la recurrente señaló que por lo solicitado en el Requerimiento N° se remitía a los descargos efectuados en el escrito de 30 de marzo de 2011.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2876, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, indicando que no cumplió con desvirtuar la observación formulada al no presentar información adicional, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4396 a 4398, se tiene que la Administración reparó las operaciones con el proveedor por movilidad, reembolsos, servicios extraordinarios de personal y servicios prestados en el ejercicio 2002, entre otros, al considerar que la recurrente no sustentó la efectiva prestación de los servicios.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que el 21 de diciembre de 1999⁴⁴, la recurrente celebró un “Contrato de Prestación de Servicios” con de fojas 3449 a 3452, en cuya Cláusula Tercera se dio cuenta que este último brindaría apoyo de personal en general en el local de la clínica (San Isidro, Lima –Perú) u otros que la recurrente estimara conveniente.

Que a su vez, en las Cláusulas Séptima y Décima se acordó que la recurrente reembolsaría al proveedor las remuneraciones del personal que presta el servicio, el sobretiempo de este personal y sus vacaciones no gozadas, los gastos imprevistos en los que se incurra como consecuencia de la ejecución del contrato y la Compensación por Tiempo de Servicios correspondiente a los trabajadores objeto del contrato, entre otros conceptos; y que aquella abonaría un porcentaje adicional aplicado sobre el monto total facturado mensualmente, el cual serviría para cubrir una utilidad razonable del prestador del servicio, entre otros.

Que no obstante, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se hubiera efectuado.

Que en tal sentido, el referido contrato únicamente acredita un acuerdo de voluntades entre las partes, y no que dichos servicios hayan sido realizados efectivamente por parte del referido proveedor, por lo que dicho contrato no sustenta las operaciones materia de análisis.

Que asimismo, la recurrente presentó copia de las facturas reparadas con sus respectivas liquidaciones, así como recibos por honorarios, recibos de caja y facturas emitidas por terceros al proveedor en el año 2002, por concepto de pago de seguros, los cuales estarían relacionados con el reembolso facturado a la recurrente, de fojas 2884 a 3448.

Que sin embargo, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que es indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar dicha operación, entre otros, tratándose de servicios, con indicios razonables de la efectiva prestación de estos, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que en tal sentido, debe concluirse que la recurrente no acreditó documentariamente la efectiva prestación de los servicios acotados en su favor, no obstante haber sido requerida a tal efecto, por lo que al no resultar deducibles las operaciones materia de reparo, registradas en la Cuenta no otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente referido a que aun cuando presentó los comprobantes de pago y el contrato, la Administración señala que no presentó documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio contratado, cuando es propio de la actividad empresarial contar con el personal y el apoyo técnico para el adecuado manejo administrativo y financiero, debe indicarse que conforme con la jurisprudencias antes citadas, estos no resultan suficientes a fin de acreditar que los servicios fueron efectivamente prestados, por lo que tal argumento debe desestimarse.

Que en cuanto a lo sostenido sobre que no existe impedimento legal para que contrate a otra empresa a fin que se encargue de proveer personal, conforme con su libertad de empresa al gozar de plena libertad para determinar la forma en que cumple sus funciones dentro de la ley y lo que establezca el contrato, y que la falta de legalización del contrato no constituye causal para que se lo considere como inválido, al perfeccionarse este con el consentimiento; cabe indicar que los aspectos a los que alude la recurrente no tienen asidero en tanto que el reparo bajo análisis obedece a que de la evaluación a la documentación proporcionada por la recurrente se concluyó que no cumplió con acreditar que los servicios acotados fueron efectivamente prestados.

⁴⁴ De conformidad con lo estipulado en la cláusula cuarta, el plazo de vigencia del referido contrato es de 1 año, prorrogable sucesiva y automáticamente por plazos iguales, de foja 3451.



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

Que sobre el argumento de la recurrente en el que indica que al tratarse de funciones habituales y cotidianas no se requiere de elaboración de informes o actividades especiales que deban ser acreditadas con un medio probatorio específico, siendo la prueba idónea el contrato y los comprobantes de pago, no siendo racional la exigencia de la Administración debido a que no puede pretenderse que acredite la totalidad de los gastos que deduce en un ejercicio; debe indicarse que la recurrente es quien debe acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por las normas tributarias para la deducción de gastos, y sobre quien recae la carga de la prueba, debiendo presentar los medios probatorios idóneos, que deben causar certeza, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

2. Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° de fojas 5014 a 5037, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que constituye infracción tributaria no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que dado que la emisión de las citadas Resoluciones de Multa N° se sustenta en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002, respecto de los cuales esta instancia ha emitido pronunciamiento manteniéndolos, conforme con lo analizado precedentemente; en tal sentido, corresponde resolver en el mismo sentido respecto de las citadas sanciones, y en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que asimismo, en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a la nulidad de las resoluciones de multa por haberse emitido sin seguir el procedimiento administrativo sancionador previo, y que la conducta que se le atribuye no consideró la existencia de dolo o culpa que constituye el requisito indispensable del tipo infractor, debe estarse a lo señalado en el punto 2 del literal C de la presente resolución.

E) OTROS

Que mediante escritos ampliatorios, de fojas 5700 a 5702 y 5785 a 5788, la recurrente solicita que en atención a las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC y 4532-2013-PA/TC se disponga que el cálculo de la deuda contenida en los valores impugnados se efectúe sin considerar la capitalización de intereses hasta el 31 de diciembre de 2005, y que no se proceda con el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo con el que se contaba para que se resuelvan sus recursos impugnatorios.

Que en cuanto a lo solicitado por la recurrente sobre la inaplicación de la capitalización de intereses e inaplicación de intereses moratorios, invocando a tal efecto el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, debe indicarse que el artículo 33 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y de su Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 diciembre 2006, preveía que los intereses moratorios se calcularían de la siguiente manera: a) el interés diario se aplicaría desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la Tasa de Interés Moratorio (TIM) diaria vigente; y, b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Que no obstante, con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 diciembre 2006, se indicó que los intereses moratorios se aplicarían diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la



Tribunal Fiscal

N° 10905-4-2021

TIM diaria vigente, siendo la TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre 30 esto es, se eliminó la capitalización de intereses moratorios.

Que al respecto, debe señalarse que según lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 21480-9-2011, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 29 de diciembre de 2011, con carácter de observancia obligatoria, conforme con las normas glosadas, la última capitalización sería la efectuada al 31 de diciembre de 2005. Sobre el particular, este Tribunal precisó que si bien el Decreto Legislativo N° 969 impide futuras capitalizaciones de intereses, ello no puede tener como consecuencia desconocer el efecto de la norma que era aplicable antes de su entrada en vigencia, es decir, aquella que preveía la capitalización efectuada el 31 de diciembre de 2005, y que en el caso de deudas generadas antes del 31 de diciembre de 2005 y que continúan impagas, la última capitalización permitida normativamente es la que se llevó a cabo en la citada fecha. A partir del 1 de enero de 2006, la base de cálculo sobre la que se aplicarían los intereses estaría constituida por dicha deuda capitalizada pues el concepto "tributo impago" a que hace referencia el artículo 33 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, incluiría los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005.

Que en lo relativo a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver en el procedimiento contencioso tributario, invocada por la recurrente, sustentándose en la Sentencia emitida en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, de acuerdo con lo dispuesto a su vez por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, cabe señalar que si bien en esta última sentencia el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia⁴⁵, tal como se señala en el fundamento 33 de la aludida sentencia, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable, se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto⁴⁶, siendo que en el presente caso, del análisis de los procedimientos de fiscalización que dieron lugar a la emisión de los valores impugnados en autos, y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado que el expediente elevado al Tribunal Fiscal con Oficio N°

SUNAT de foja 5762, contaba con 5761 folios por evaluar e implicaba el análisis de diversos reparos al débito y crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000 y 2002, las sanciones vinculadas, la prescripción y nulidades invocadas por la recurrente, así como los argumentos planteados en los escritos ampliatorios a su recurso de apelación presentados, lo que evidencia que la situación en autos es distinta al caso analizado en la precitada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo⁴⁷, por lo que no corresponde la aplicación de la sentencia invocada al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

⁴⁵ Estos fundamentos señalan lo siguiente:

"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).

53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

⁴⁶ Añade la citada sentencia en el fundamento 33 que en la complejidad del asunto "(...) se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil".

⁴⁷ Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: "Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación



Tribunal Fiscal

Nº 10905-4-2021

Que sin perjuicio de ello, corresponde que la Administración al actualizar la deuda tributaria tenga en consideración lo dispuesto por los artículos 33 y 181 del Código Tributario, y sus modificatorias, respecto a la suspensión de intereses moratorios, así como las resoluciones de superintendencia que modificaron las tasas de interés, en lo que fueran aplicables.

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

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en cuanto a la prescripción invocada, y declarar **INFUNDADA** la reclamación en tal extremo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2011, en cuanto a las Resoluciones de Determinación N° por los reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a agosto, octubre y diciembre de 2000, por Cuentas Ingresos Varios y Cuenta Ingresos Reembolso Seguro así como las Resoluciones de Multa N° vinculadas, debiendo proceder la Administración conforme con lo expuesto por la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

Charca Huasupe
Secretario Relator (e)
FT/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente

con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo" (énfasis agregado).