



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
GONZALEZ PONCE Manuel  
Enrique FAU 20131370645 soft  
Fecha: 16/08/2022 11:49:23 COT  
Motivo: En señal de conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

**EXPEDIENTE N°** : 5534-2022  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 12 de agosto de 2022

**VISTA** la apelación interpuesta por con  
RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° de 21 de marzo de 2022,  
emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de  
Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra  
las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la  
Renta del ejercicio 2016 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, y las  
Resoluciones de Multa N° , emitidas por la infracción tipificada en el  
numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente indica que presta servicios de telemarketing a fin de ofrecer vía telefónica diversos servicios o productos, para lo cual cuenta con personal operario que realiza las llamadas a los clientes o potenciales clientes de las empresas que la contratan.

Que señala que uno de sus principales clientes es (en adelante Telefónica), a quien en el año 2016 le prestó servicios de telemarketing o televentas en las campañas de migración y "upselling" (denominado "proyecto Caribú"), por los cuales recibió una retribución que se calculó en función de diversos elementos, como las migraciones y "upsellings" realizadas con éxito y el importe de "chargebacks" descontados, entre otros; que la plataforma electrónica de Telefónica arroja reportes mensuales con los resultados diarios de sus servicios, en base a los cuales se calcula la citada retribución; y que con ocasión de la revisión relacionada con otras observaciones que luego fueron levantadas en fiscalización (penalidades o "chargebacks"), la Administración verificó y validó los reportes de la citada plataforma.

Que sostiene que de ese modo la Administración pudo verificar que debido a la forma particular en que se prestan sus servicios, los aspectos vinculados con estos no se acreditan con informes, memorándums, actas u otros entregables que son propios de otro tipo de servicios.

Que refiere que a fin de cumplir con las exigencias de sus clientes, algunas veces no le basta con los teleoperadores que se encuentran en su planilla, tal como ocurrió en el caso del servicio prestado a Telefónica, para el cual tuvo que contratar a su vinculada a fin de que le proporcionara parte de su personal calificado para cumplir sus obligaciones con dicho cliente; y que el referido proveedor Andina tiene el mismo giro de negocio que su empresa, ya que también brinda servicios de telemarketing.

Que indica que, a su vez, su empresa provee al citado proveedor de servicios administrativos y le cede en uso sus locales e instalaciones (equipos y mobiliarios), con el fin de que los trabajadores de desarrollos sus actividades, esto es, que comparte local con su vinculada, lo que puede verificarse en la información histórica del RUC declarada a la Administración, según la cual ambas empresas tenían el mismo domicilio fiscal durante el año 2016. Por ello, los requerimientos de teleoperadores solo se coordinaban de forma verbal o por correo electrónico, y no se requerían constancias de acceso a su local por parte de los trabajadores destacados por puesto que compartían el mismo local; motivo por el cual no resulta razonable pedir documentos que acrediten el desplazamiento de personal (como

Firmado Digitalmente por  
FLORES TALAVERA Ada  
Maria Tarcila FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 16/08/2022 10:33:25  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
Rossana FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 16/08/2022 10:32:44  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Ministerio de  
Economía  
y Finanzas

Firmado Digitalmente por  
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 16/08/2022 11:05:19 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

exige la Administración), por cuanto ambas empresas compartían el mismo domicilio y centro de operaciones.

Que señala que en la fiscalización cumplió con presentar correos electrónicos que evidencian el requerimiento de personal de con el fin de que su empresa pueda prestar el servicio a Telefónica (migración y upselling); y que de dichos correos se puede verificar que son cursados entre trabajadores de su empresa y de esto es, personal que pertenece a planillas distintas, y mencionan los datos de identificación de los trabajadores con los cuales prestó el servicio acotado, lo cual se puede corroborar con el PLAME también entregado; incluso, en dichos correos participa personal de Telefónica, lo que otorga mayor fehaciencia a tales servicios.

Que indica que en instancia de reclamación presentó medios probatorios adicionales, los cuales demuestran que desde agosto a diciembre de 2016 le proveyó de personal especializado (teleoperadores), esto con el fin de que su empresa cumpliera sus obligaciones con Telefónica; que de dicha documentación, se aprecia que su empresa reportaba periódicamente sobre las actividades realizadas a favor de Telefónica dentro del proyecto Caribú, y que en tal reporte se consignaba –de forma mensual- el número de ventas realizadas, la cantidad de llamadas producidas (especificando las que lograron generar o no contacto con el cliente), así como los trabajadores (teleoperadores) que habían participado en la campaña (precisando las horas incurridas, según el “ranking acumulado” y “ranking histórico”). En ese sentido, en los reportes de ventas se incluyen a los trabajadores de que esta última proveyó a su empresa, por lo que el rendimiento de los teleoperadores asignados al Proyecto Caribú no solo incluye a su propio personal, sino también a los trabajadores de un tercero al que subcontrató.

Que anota que pese a la contundencia de las pruebas, en la resolución apelada se ha descartado cada uno de los medios probatorios aportados, ello debido a que la Administración ha evaluado cada uno de forma separada, como si no tuvieran relación alguna con el resto de material probatorio alcanzado; y más aún, en dicha resolución la Administración llega a admitir que los documentos presentados dan cuenta de que existieron comunicaciones entre su empresa y su cliente Telefónica, y que en tales comunicaciones se reportaba sobre el servicio prestado con la participación de trabajadores de

Que releva que la Administración olvida que el servicio analizado consiste en hacer llamadas a clientes y potenciales clientes de Telefónica, y el registro de tal actividad se produce a través de una plataforma de esta última, a la cual accedía su empresa; por lo que el servicio se acredita precisamente con las coordinaciones y reportes enviados a Telefónica y que resultaban de la referida plataforma electrónica y, por consiguiente, esos reportes son el sustento del servicio recibido por Telefónica y, asimismo, corroboran la existencia de los servicios recibidos por (al registrar los datos de los trabajadores de Andina).

Que al respecto, sostiene que la valoración de los medios probatorios actuados debe responder a criterios mínimos que cautelen el derecho de legítima defensa y, a su vez, sean acordes con los principios de verdad material e impulso de oficio, dentro de los cuales se encuentra la “valoración conjunta y razonada” de las pruebas puestas a disposición por un contribuyente, el cual es reconocido en reiterada jurisprudencia, tal como la contenida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 09277-1-2014, 03921-1-2014, 01300-1-2014 y 02778-1-2015.

Que de otro lado, deduce la nulidad de los Requerimientos N° resultados, así como de las Resoluciones de Determinación N° , toda vez que mediante los citados requerimientos la Administración solicitó información relativa a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, cuando había excedido el plazo de 1 año para la fiscalización definitiva, que habría comprendido desde el 25 de octubre de 2019 al 7 de marzo de 2021; y que en ninguno de los requerimientos previos que sí fueron notificados en el plazo de fiscalización (Requerimientos N° , se le formuló observación alguna sobre omisiones referenciales en los citados pagos a cuenta, por cuanto estas observaciones fueron realizadas recién en el Requerimiento N° , esto es, fuera del plazo de fiscalización establecido en el artículo 62 – A del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

Que añade que el Requerimiento N° \_\_\_\_\_ está viciado, dado que formuló observación al cálculo de coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, sin que previamente se haya discutido dicho tema en algún otro requerimiento, y además la información fue solicitada fuera del plazo de fiscalización; y que si bien en dicho requerimiento se le solicitó que realice sus descargos respecto al nuevo reparo, lo que en buena cuenta desea la Administración es que presente nueva información, por lo que hacer referencia al ejercicio "de su derecho de defensa" en el citado requerimiento, es una modalidad de solicitar información al administrado. A fin de sustentar su posición, cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 407-Q-2017, 1123-Q-2017, 9929-Q-2016, 13403-7-2008, 09164-4-2010, 07142-11-2010 y 10932-8-2019, entre otras.

Que se remite a los argumentos expuestos en su recurso de reclamación, en el cual señaló similares argumentos a los antes expuestos.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la efectiva realización de los servicios de gestión y logística integral facturados por su vinculada, pese a haber sido requerida expresamente para ello, por lo que no acreditó la fehaciencia del referido gasto.

Que de otro lado, en cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, sostiene que mediante el último Requerimiento N° \_\_\_\_\_ no solicitó a la recurrente documentación o información adicional a la solicitada previamente en la fiscalización, toda vez que la citada observación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016 se basó en información con la que ya contaba, por lo que la nulidad invocada no es amparable.

Que en relación con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2016, indica que no determinó omisión alguna.

Que mediante escrito de alegatos agrega que la causalidad de los gastos efectuados no es objeto del reparo, como alude la recurrente al indicar que los servicios facturados fueron necesarios para cumplir con los compromisos asumidos con Telefónica \_\_\_\_\_, sino la fehaciencia del gasto contabilizado en la Cuenta contable 63946 por concepto de servicios de gestión y logística integral.

Que indica que si bien podemos estar ante una erogación requerida para cumplir con el fin buscado por la empresa fiscalizada, de lo que se trata la acotación es de la falta de fehaciencia de los anotados gastos; que la recurrente refiere que se han descartado cada uno de los medios probatorios aportados, evaluándolos en forma separada, como si no tuvieran relación alguna con el resto de medios probatorios alcanzados, sin embargo, la evaluación del contrato, facturas y correos electrónicos, juntos o separados llevan a una misma conclusión, esta es, que solo reflejan intenciones pero no hechos, siendo de esto último de lo que trata el reparo, más aún cuando la información presentada no hace referencia a todos los meses observados ni a todos los trabajadores, sino solo a una muestra de estos.

Que alega que en cuanto a los medios probatorios adicionales presentados el 13 de diciembre de 2021, mediante los cuales la recurrente pretende demostrar que durante los meses de agosto a diciembre de 2016 \_\_\_\_\_ le proveyó de personal especializado (teleoperadores), es importante señalar que solo reflejan el cumplimiento de un servicio, no que este se encuentre vinculado con el gasto reparado y sobre todo que se haya efectuado, pues bien podría haberse cubierto dicho servicio con el personal actual de la empresa.

Que alega que según la recurrente los correos proporcionados acreditan la efectiva prestación del servicio, pues evidencian la necesidad del servicio (personal que pudieran cubrir el puesto de teleoperadores por ciertas horas para que, a su vez, la recurrente cumpliera con el requerimiento de su cliente \_\_\_\_\_ y las coordinaciones sobre el particular realizadas entre funcionarios de \_\_\_\_\_ con la participación, inclusive, de funcionarios del cliente de \_\_\_\_\_, sin embargo, dichos correos electrónicos solo evidenciarían la necesidad del servicio, tanto como lo evidencian los contratos, respecto



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

a los cuales este Tribunal tiene una posición, esto es, que no acreditan más que intenciones de los contratantes, pero no, la efectiva ejecución del contrato.

Que finalmente, concluye que estando a lo expuesto y del análisis conjunto y valorado de la documentación presentada por la recurrente, se tiene que esta no presentó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la efectiva realización de los servicios observados, pese a haber sido requerida expresamente para ello, por lo que no acreditó la fehaciencia del gasto contabilizado en la Cuenta contable 63946 por concepto de servicios de gestión y logística integral.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° 190011653420-01-SUNAT y Requerimiento N° , de fojas 1602 y 1633, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, como resultado del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° de fojas 1735 a 1737, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por el reparo a la renta neta imponible del citado tributo y periodo por el monto de S/ 840 480,00, por gasto no acreditado fehacientemente por servicios de gestión y logística integral.
- Resoluciones de Determinación N° -0120351, de fojas 1722 a 1734, emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016.
- Resoluciones de Multa N° , de fojas 1712 a 1721, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la controversia consiste en determinar si los citados valores se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre la nulidad deducida por la recurrente.

## Nulidad

Que conforme se ha indicado precedentemente, la recurrente sostiene que los Requerimientos N° y sus resultados, así como las Resoluciones de Determinación N° 012- son actos nulos, por cuanto fueron notificados con posterioridad al plazo de un año que tenía la Administración para llevar a cabo el procedimiento de fiscalización, el cual señala culminó el 7 de marzo de 2021.

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del anotado código indica que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; 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 del artículo 62-A del mencionado código señala que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

Que los numerales 4 y 5 de dicho artículo establecen que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que esta pueda elaborar; y que el vencimiento de tal plazo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada, sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que según el artículo 75 del referido 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 resoluciones referidas, 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 de otro lado, según el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, durante el procedimiento de fiscalización esta emitirá, entre otros, cartas, requerimientos y resultados del requerimiento.

Que el artículo 4 del aludido reglamento prescribe que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y también será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, 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.

Que conforme con el artículo 6 del citado reglamento, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle 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 a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

Que de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° , notificados el 27 de setiembre de 2019<sup>1</sup>, de fojas 1603 y 1640, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, solicitándole diversa documentación e información comercial, contable y tributaria relacionada con el citado tributo y períodos, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° notificado el 25 de octubre de 2019, de foja 1601, se dejó constancia que a partir de esta fecha se iniciaba el cómputo del plazo de fiscalización.

Que asimismo, en dicho procedimiento de fiscalización se emitieron además los Requerimientos N° según se indica en el Resumen Estadístico de Fiscalización, de foja 1655 vuelta.

Que ahora bien, en primer término cabe emitir pronunciamiento sobre la nulidad invocada por la recurrente respecto del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, mediante el cual la Administración le solicitó que presentara sus descargos a las observaciones efectuadas durante la fiscalización<sup>2</sup>, según detalle contenido en su respectivo Anexo N° 1, de foja 209.

<sup>1</sup> Mediante depósito en el buzón electrónico de la recurrente.

<sup>2</sup> Dichas observaciones estuvieron referidas únicamente a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

Que en el resultado del anotado requerimiento, de fojas 61 a 69, la Administración dio cuenta de la respuesta presentada por la recurrente e indicó con relación al gasto no fehaciente por servicios de gestión y logística integral, que la recurrente no desvirtuó el citado reparo<sup>3</sup>.

Que conforme se verifica de autos, el Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ fue notificado el 18 de agosto de 2021, de foja 211, luego de transcurrido el plazo de fiscalización establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, lo que es reconocido por la Administración en la resolución apelada.

Que al respecto, mediante el citado Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, solicitándole sus descargos, siendo que tales observaciones fueron formuladas previamente en el requerimiento cursado en el procedimiento de fiscalización (Requerimiento Nº \_\_\_\_\_), no solicitándose documentación adicional a la requerida.

Que al respecto, cabe indicar que en Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06741-4-2020, publicada en el diario oficial El Peruano con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció el siguiente criterio: "La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida".

Que estando a lo expuesto, toda vez que con la notificación del Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó a la recurrente el reparo al gasto por servicios de gestión y logística integral no fehacientes, entre otro, solicitándole sus descargos, siendo que tal observación fue formulada en los resultados de los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización, ello se encuentra arreglado a ley, por lo que la nulidad alegada por la recurrente en cuanto a tal extremo carece de sustento.

Que de otro lado, con relación al Requerimiento Nº \_\_\_\_\_ notificado el 17 de setiembre de 2021, de fojas 56 a 58, cabe señalar que con dicho requerimiento la Administración efectuó observaciones a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016, solicitando a la recurrente el descargo a la observación efectuada, requerimiento que, conforme reconoce la Administración, fue notificado luego de vencido el plazo de 1 año previsto para la culminación del procedimiento de fiscalización, por lo que el referido requerimiento fue notificado contraviniendo lo previsto en el artículo 62-A del Código Tributario, por cuanto la Administración ya no se encontraba facultada a requerir a la recurrente información y/o documentación adicional<sup>4</sup>, no procediendo con arreglo a ley al emitir y notificar dicho acto, correspondiendo al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, declarar su nulidad, el de su resultado, de las Resoluciones de Determinación Nº \_\_\_\_\_

emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016 que se sustentan en dicho requerimiento, de las Resoluciones de Multa Nº \_\_\_\_\_

que fueron emitidas por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el referido reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016, y de la resolución apelada en tal extremo, de conformidad con lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, según el cual, la declaración de nulidad del acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a aquél<sup>5</sup>.

**Resolución de Determinación Nº \_\_\_\_\_**

**- Impuesto a la Renta del ejercicio 2016**

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº \_\_\_\_\_ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, de foja 1736, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del citado

<sup>3</sup> De otro lado, la Administración levantó la observación referida a amortización de intangibles, según se aprecia de foja 60.

<sup>4</sup> Es del caso señalar que no se aprecia que en los requerimientos previos cursados en la fiscalización se hubiese hecho mención a dicha observación.

<sup>5</sup> Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 09448-4-2021, 08414-4-2021 y 06741-4-2020.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

tributo y periodo por gasto no acreditado fehacientemente por servicios de gestión y logística integral, por el monto total de S/ 840 480,00, amparándose en el Resultado de los Requerimientos N° y

Que mediante el Punto 4.1.2 del Requerimiento N° de fojas 685 vuelta a 688, la Administración indicó que la recurrente presentó las Facturas N° emitidas por por S/ 742 560,00 y S/ 97 920,00<sup>6</sup>, por el concepto de "regularización de horas de servicio", así como el contrato celebrado con dicho proveedor, entre otros documentos, sin embargo, agregó que la recurrente no cumplió con proporcionar mayor documentación que sustentara la fehaciencia de los referidos servicios de gestión y logística, toda vez que no presentó documentación que acredite la efectiva prestación de dicho servicio, por lo que reparó el gasto contenido en tales facturas, según el detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento, de foja 680; solicitando a la recurrente que presentara sus descargos a dicha observación.

Que a través del escrito de respuesta de 26 de abril de 2021, de fojas 655 y 656 vuelta, la recurrente indicó que contrató a su vinculada a fin de que le preste el servicio de call center, en su nombre y a favor de sus clientes; y que dichos servicios consistían en la provisión de servicios de teleoperación para estos clientes, relacionados con servicios de venta y distribución de planes y equipos telefónicos.

Que anotó que dicho proveedor se dedicaba también a actividades de call center, por lo que cuenta con teleoperadores que realizan las mismas labores que los trabajadores de su empresa, además, debe tenerse en cuenta que su empresa provee a de espacios físicos y mobiliarios para que esta pueda desarrollar sus actividades; y que cuando su empresa requiere de teleoperadores de forma temporal para alguna campaña específica acude a los servicios de su vinculada, lo que ocurrió en el caso de autos, toda vez que en el año 2016 a fin de brindar servicios de call center a necesitó de personal adicional que fue proporcionado por , lo cual se acredita con los correos electrónicos de noviembre de 2016 en los que coordinó la cantidad de teleoperadores necesarios, así como las facturas que emitió por los servicios brindados a terceros con el concurso de los trabajadores de

Que mediante el Punto 4.1.2 del Resultado del Requerimiento N° de fojas 216 a 221 vuelta, la Administración dejó constancia de la respuesta presentada por la recurrente, e indicó que del contrato de servicios de teleoperación celebrado entre la recurrente y se aprecia que para determinar dicho servicio, era necesario identificar el proyecto relacionado y el personal que prestaría el servicio, asimismo, debía establecerse la cantidad de horas trabajadas; sin embargo, la recurrente no proporcionó mayor documentación que sustente la fehaciencia del servicio efectuado, toda vez que no presentó documentación que acredite la efectiva prestación del servicio.

Que asimismo, indicó que de los correos electrónicos presentados no es posible identificar a las personas que intervienen; y que el detalle de los mismos no guarda relación con el procedimiento establecido en el Anexo N° 1 del contrato de servicios (cálculo de la retribución mensual y sustento del servicio facturado), toda vez que no se identifica el proyecto, la cantidad de personal y total de horas trabajadas, ni se adjuntó documentación que sustente el concepto facturado. En tal sentido, dichos correos no sustentan por sí mismos la fehaciencia del servicio de teleoperación a clientes.

Que en tal sentido, la Administración procedió a reparar el referido gasto por el monto de S/ 840 480,00, según detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto al citado resultado de requerimiento, de foja 212.

Que en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° emitido al amparo de lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario, de fojas 209 y 210, la Administración comunicó dicho reparo a fin de que la recurrente presentara sus descargos.

<sup>6</sup> Asimismo, a foja 689 la Administración dejó constancia que dichos comprobantes de pago fueron registrados en la Cuenta 63946 – Servicios de gestión y logística integral – relacionadas.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

Que en el escrito de respuesta de 25 de agosto de 2021, de fojas 206 y 207, la recurrente indicó que en los correos electrónicos que proporcionó se aprecian los datos de los trabajadores de \_\_\_\_\_ que fueron designados para que presten el servicio a favor de su empresa, asimismo, denotan las coordinaciones realizadas sobre el particular en las que incluso participó una funcionaria de su cliente \_\_\_\_\_), además de personal del citado proveedor

Que en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ 50, de fojas 61 a 69, la Administración indicó que toda vez que en los correos electrónicos proporcionados por la recurrente no se indica el proyecto relacionado, no es posible establecer que las coordinaciones efectuadas correspondan al servicio acotado, ni sustentan la participación del personal destacado en el proyecto o dan cuenta de la cantidad de horas de trabajo insumidas por quienes prestan el servicio; y que lo alegado en el sentido que la recurrente cede espacios físicos y mobiliario a \_\_\_\_\_ para que esta pueda desarrollar sus actividades, no ha sido acreditado, lo que además no se condice con lo establecido en el contrato de servicios en el que se estableció que el prestador brinda sus servicios con autonomía técnica y funcional y "con equipos propios y recursos humanos propios".

Que a su vez, indicó que si bien en los citados correos se verifican los nombres de \_\_\_\_\_ así como de la funcionaria de \_\_\_\_\_, sin embargo, de las coordinaciones efectuadas entre ellos no se aprecia el alcance del servicio facturado; y que la planilla electrónica del proveedor \_\_\_\_\_ de noviembre y diciembre de 2016 por sí sola no permite identificar la cantidad de personal que trabajó o las horas trabajadas, ni el proyecto por el que se facturó.

Que en tal sentido, la Administración mantuvo el reparo según detalle contenido en el Anexo N° 1 adjunto al citado resultado de requerimiento, de foja 60 vuelta.

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

Que asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterada jurisprudencia como la contenida en la Resolución N° 783-3-2016, que para sustentar la deducción de gastos en forma fehaciente y razonable, no es suficiente acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la fehaciencia de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 16784-10-2012, entre otras, se ha establecido que corresponde a la Administración efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que la operación no es real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

Que por su parte, de conformidad con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución N° 04832-3-2005, 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 hubiese realizado.

Que de las normas citadas y criterios expuestos, se tiene que a efecto de sustentar válidamente la deducción de gastos a efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones reales, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, siendo posible que la Administración actúe elementos probatorios de cuya evaluación conjunta concluya que no se encuentra acreditada la realidad de las operaciones observadas, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Que a su vez, de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad recae principalmente en el contribuyente y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que conforme se señala en el Informe General de foja 1644 vuelta, la recurrente tiene como actividad principal la prestación de servicios de telemarketing desarrollados a través de la red telefónica o cualquier otro medio telemático, dirigidos a la promoción, difusión y venta de todo tipo de servicios y productos.

Que la Administración ha reparado el gasto sustentado en las Facturas Electrónicas N° 0048 de 16 de diciembre de 2016 y 30 de enero de 2017, emitidas por el proveedor de fojas 345 y 347, al considerarlo no fehaciente, al no haberse acreditado la efectiva prestación del servicio. Las facturas citadas han sido emitidas conforme al siguiente detalle:

Factura N°	Descripción	Valor de venta
	Regularización de horas de servicio – agosto a noviembre 2016	S/ 742 560,00
	Regularización de horas de servicio – diciembre 2016	S/ 97 920,00

Que es del caso señalar que, conforme se verifica de las facturas reparadas, aquellas no consignan que tipo de servicio fue prestado y cuya "regularización" se estaría facturando, no obstante, la recurrente alega que se trataron de servicios de teleoperación (call center), siendo que, a fin de acreditarlo, presentó un cuadro "Resumen del servicio", asientos contables, contrato de locación de servicios, correos electrónicos, Planilla y diversos archivos Excel.

Que adjunto a las referidas facturas obran los documentos "Resumen de Servicio del 1/08/2016 al 30/11/2016" y "Resumen de Servicio del 1/12/2016 al 31/12/2016", de fojas 345 vuelta y 347 vuelta, en los que se detalla la composición de los importes consignados en dichas facturas, que corresponderían al servicio prestado en los meses de agosto a noviembre de 2016 (26 días efectivos en cada mes que completan un total de 29 120 horas de servicio, a S/ 25,50 cada hora), y en diciembre de 2016 (25 días efectivos que completan un total de 3 840 horas de servicio, a S/ 25,50 cada hora). Asimismo, en dichos documentos se consignó el número de trabajadores que habrían prestado el servicio de teleoperación desde agosto a diciembre de 2016 (28, 32, 39, 41 y 38, respectivamente), no obstante, tales documentos solo dan cuenta de cómo ha sido calculado el importe facturado, por lo que corresponde verificar su correlación con la demás documentación presentada por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

Que obra en autos el contrato denominado "Contrato de Locación de Servicios de Teleoperación" de 2 de julio de 2014<sup>7</sup>, suscrito entre la recurrente (cliente) y

de fojas 1071 a 1073, en cuya cláusula 1 se indicó que la primera carece de personal calificado suficiente para prestar el servicio que debe brindar a sus clientes, por lo que contrata a esta última empresa para que le preste servicios de teleoperación a favor de sus diferentes clientes del interior y exterior del país, así como otros servicios de venta y distribución de planes telefónicos y equipos asociados, estableciéndose en la cláusula cuarta del anotado contrato, que la retribución convenida por los servicios de teleoperación se calcula en función del procedimiento previsto en el Anexo N° 1 a dicho contrato, para lo cual: 1) se identifica el proyecto y determinación de la cantidad de personal para los servicios de teleoperación en favor de la recurrente (cliente), 2) se establece el total de horas trabajadas por todos los proyectos de y el cliente, y 3) se determina el costo del servicio por hora en función de que corresponden a las operaciones del cliente. El importe de la retribución mensual es el producto de (1) y (2).

Que conforme se ha señalado en la jurisprudencia citada precedentemente, el citado contrato constituye solo evidencia de un acuerdo de voluntades para la prestación de un servicio, mas no que este se hubiese efectuado; en consecuencia, a efecto de acreditar la efectiva prestación de la operación observada, debe ser evaluado conjuntamente con documentación adicional que respalte la realización efectiva de las prestaciones pactadas. Es del caso mencionar que, conforme lo acordado en dicho documento, a efecto de la liquidación del servicio, se identificaría el proyecto por el cual se prestaron los servicios, lo cual no ha sido consignado en las facturas observadas ni en los documentos "Resumen de Servicio" antes indicados.

Que ahora bien, la recurrente ha adjuntado archivos Excel contenidos en el dispositivo USB de foja 1793, que contiene 4 carpetas denominadas "Anexo 01", "Anexo 02", "Anexo 03" y "Anexo 04", en los que se detallan reportes de control de las actividades de "migración" y "upselling" realizadas por la recurrente a favor de su cliente Telefónica desde agosto a diciembre de 2016, respecto de la campaña proyecto "Caribú", en las que figuran datos estadísticos relacionados a las llamadas efectuadas, las marcaciones, los contactos, la efectividad de las llamadas con contacto efectivo, el ingreso de ventas por Plan de tarifa telefónica, los avances en Lima y Provincias, los datos de identificación de los teleoperadores (agentes) que prestaron los servicios, el ranking de efectividad de cada teleoperador, entre otros indicadores (Anexo 01), PDFs de 3 correos electrónicos (Anexo 02), detalle de las facturas recibidas por (Anexo 03) y un Excel y PDFs de facturas emitidas por la recurrente a su cliente

Que si bien la recurrente afirma que tales cuadros en Excel elaborados por ella corresponden a la información obtenida de la plataforma informática de su cliente en la que se registra la actividad de los teleoperadores, no obstante, ello no se encuentra acreditado en autos, apreciándose únicamente de dichos archivos que cuentan solo con el logo de la recurrente.

Que sin perjuicio de ello, cabe indicar que tales reportes en excel elaborados por la recurrente solo darían cuenta de información relacionada a los servicios prestados por la recurrente a su cliente

y si bien aquella sostiene que dado que algunos de los nombres de los teleoperadores detallados en dichos controles -que habrían prestado servicios a su cliente-, son trabajadores de su proveedor

que le prestó servicios, no obstante, tal situación no resulta suficiente para acreditar la efectiva prestación del servicio observado, a lo que cabe agregar que, según se verifica de tales reportes, las horas que se consignan en los mismos como laboradas por los citados teleoperadores, no coinciden con las horas consignadas en los documentos "Resumen de Servicio del 1/08/2016 al 30/11/2016" y "Resumen de Servicio del 1/12/2016 al 31/12/2016", que sustentan la liquidación de las facturas observadas, de fojas 345 vuelta y 347 vuelta.

Que en efecto, de acuerdo al documento "Resumen de Servicio del 1/08/2016 al 30/11/2016", de foja 847 vuelta, se indica que por el mes de agosto 2016, las horas de servicio laboradas por los 28 agentes de por 26 días totalizaron 5 824 horas, no obstante, en la carpeta Anexo 03 – Detalle de facturas Recibidas presentado por la recurrente (RESUMEN 08), se consigna que los 28 agentes prestaron en dicho mes un total de 5 374.89 horas; lo mismo sucede respecto de los períodos setiembre, octubre y noviembre de 2016, en los que de acuerdo con el citado Resumen de Servicio, las horas laboradas

<sup>7</sup> En la cláusula tercera se estipuló que dicho contrato tenía plazo de 2 años renovables automáticamente por igual periodo.



# Tribunal Fiscal

Nº 05769-4-2022

por los agentes totalizaron 6 656, 8 112 y 8 528 horas, respectivamente, mientras que en los archivos de la citada carpeta Anexo 03 (RE UP 09, RE UP 10, RE UP 11), se consigna que los agentes prestaron en tales meses un total de 5 559.81, 61 respectivamente.

Que de igual manera se verifica del documento "Resumen de Servicio del 1/12/2016 al 31/12/2016", de foja 845 vuelta, que las horas laboradas por los 38 agentes por 25 días totalizaron 3 840 horas, sin embargo, en el Anexo 03 – Detalle de facturas Recibidas presentado por la recurrente (RESUMEN 12) se visualiza que las horas prestadas fueron 3 842.25 horas.

Que de lo expuesto, se advierte que tales reportes en Excel presentados por la recurrente tampoco constituyen sustento alguno de las facturas observadas.

Que ahora bien, la recurrente también presentó los correos electrónicos de 1 de setiembre y 1 de noviembre de 2016 y 2 de enero de 2017 ( contenidos en la carpeta Anexo 02 del citado dispositivo USB), de los que se verifica que estos fueron enviados por (gerente de administración de ventas de Telefónica Móviles - ), a fin de adjuntarle el "L1 al día 31" al cierre de agosto, octubre y diciembre de 2016, así como que dicha gerente dejó constancia de haber recibido dichas comunicaciones, y en su último correo de 4 de enero de 2017 dio su conformidad al citado servicio, sin embargo, de dichas comunicaciones solo se evidencia la conformidad de un servicio prestado por la recurrente a su cliente Telefónica Móviles en tales periodos, no obstante, de ellos no resulta posible inferir de qué servicio se trata (solo se indica L1), ni si para efecto de su prestación se hubiese contado con los servicios del proveedor por los que se emitieron las facturas observadas.

Que asimismo, si bien a fojas 349 y 350 la recurrente adjuntó correos electrónicos de fechas 18, 22 y 25 de noviembre, 12 y 27 de diciembre de 2016 remitidos por (gerente de administración de ventas de Telefónica Móviles - ), a personal de la recurrente, así como entre personal de la recurrente y del proveedor en los que, entre otros, se coordinaría un apoyo al cliente para atender "volumen excedente en la campaña de Movistar Perú", y en los que personal de lista los nombres de las 38 personas que apoyarían en dicha campaña, entre otros; dichos correos solo constituyen comunicaciones de coordinación mas no permiten acreditar por sí solos la efectiva realización del servicio al no encontrar respaldo en otra documentación, siendo que incluso los nombres de las 38 personas señaladas en el correo, difieren de los 38 teleoperadores consignados en la carpeta Anexo 03 – Detalle de facturas Recibidas (pestaña RESUMEN 12), que habrían prestado supuestamente el servicio, pues respecto de varios de ellos figura que no prestaron el servicio por motivos varios o no figuran como teleoperadores según dicho listado.

Que de lo expuesto, de la evaluación conjunta de la información presentada por la recurrente, se verifica que aquella no ha acreditado la efectiva prestación de las operaciones consignadas en las facturas observadas, siendo que aun cuando la recurrente señala que por la naturaleza del servicio materia de autos (prestado de forma telefónica), su acreditación diferiría de los medios probatorios tradicionales tales como informes, memorándums, etc., ello no la releva de la carga de probar las operaciones con cualquier otra documentación idónea que evidencie la prestación del servicio<sup>8</sup>, por lo que al encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Que con relación a lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración no ha efectuado una adecuada evaluación de sus medios probatorios, acordes con los principios de verdad material e impulso de oficio, dentro de los cuales se encuentra la "valoración conjunta y razonada" de las pruebas puestas a disposición por un contribuyente, el cual es reconocido en reiterada jurisprudencia; cabe indicar que dicho argumento carece de sustento dado que se ha verificado que la Administración ha meritado en el procedimiento de fiscalización, así como en la instancia de reclamación los medios probatorios presentados por la recurrente, evaluándolos de forma conjunta, no resultando aplicables la resoluciones citadas por la recurrente.

<sup>8</sup> Más aun cuando conforme ella reconoce, tanto su proveedor como ella se dedicaban a la misma actividad comercial (telemarketing).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 05769-4-2022

## **Resoluciones de Determinación N°**

Que las Resoluciones de Determinación N° fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2016, de fojas 1733 y 1734, apreciándose de autos que dichos valores no contienen reparo alguno, motivo por el cual fueron emitidos por valor S/ 0,00. En tal sentido, al no existir controversia que deba ser dilucidada por esta instancia al respecto, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se verifica de la Constancia del Informe Oral N° de foja 1902.

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

## **RESUELVE:**

1. **DECLARAR NULOS** el Requerimiento N° y su resultado, las Resoluciones de Determinación N° las Resoluciones de Multa N° y la Resolución de Intendencia N° de 21 de marzo de 2022, en el extremo de dichos valores.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 21 de marzo de 2022, en lo demás que contiene.

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

**FLORES TALAVERA**  
VOCAL PRESIDENTE

**IZAGUIRRE LLAMPASI**  
VOCAL

**SÁNCHEZ GÓMEZ**  
VOCAL

**González Ponce**  
Secretario Relator (e)  
SG/FI/VT/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente