



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

**EXPEDIENTE N°** : 14875-2005  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 16 de octubre de 2009

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 026-014-0009459/SUNAT, emitida el 21 de julio de 2005 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-03-0002905 y 022-03-0002909 y Resoluciones de Multa N° 022-02-0005093 y 022-02-0005096, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que los reparos efectuados por la Administración únicamente están referidos a la supuesta falta de fehaciencia de los servicios prestados por sus consultores, señalando al respecto, que los contratos son consensuales, en tal sentido, para su perfeccionamiento resulta suficiente el acuerdo de las voluntades de quienes los celebran, no teniendo por qué constar por escrito; que no se ha tenido en cuenta que por razones de confidencialidad esgrimidas en su reclamación, no queda constancia escrita de los servicios que recibe o brinda; que este Tribunal ha señalado en reiterada jurisprudencia, que un contribuyente no necesita probar los servicios que le hayan sido prestados por terceros, sino que es la Administración quien debe probar lo contrario, es decir, que el servicio no se prestó, de manera tal que la fehaciencia de una operación se presume, debiendo la Administración probar lo contrario; cita las Resoluciones N° 118-1-1997, 403-2-1999, 478-3-1997, 644-3-2001, 573-3-2000, 1218-5-2002 y 4212-1-2003.

Que indica que pese a que no estaba obligada a demostrar la fehaciencia de los servicios cuestionados, cumplió con ello a través de documentos distintos a los comprobantes de pago y registros contables, siendo que la documentación exhibida o entregada fue corroborada con el respectivo cruce de información a sus proveedores de servicios, no habiéndose encontrado alguna inconsistencia.

Que añade que la apelada no reconoce el acogimiento parcial al Régimen Especial del Fraccionamiento Tributario - REFT de los valores materia de impugnación, al considerar que la Ley del Procedimiento Administrativo General no contempla tal posibilidad; que la Resolución de Intendencia N° 021-4-24289 de 28 de noviembre de 2002, mediante la cual se habría denegado su acogimiento a dicho fraccionamiento, no le ha sido notificada, vulnerándose su derecho de defensa; y que a efecto de acoger el monto de la deuda no impugnada al citado beneficio no resultaba aplicable la obligación del desistimiento de la reclamación, al no haberse producido ésta, no existiendo norma alguna que prohíba el acogimiento parcial. Destaca que llama la atención que habiéndose denegado el acogimiento parcial de las resoluciones de determinación reclamadas parcialmente, no haya ocurrido lo mismo respecto de las resoluciones de multa que por serle accesorias también fueron impugnadas parcialmente, lo que demuestra la falta de fundamentación de la Administración al resolver.

Que señala que el 17 de noviembre de 2000 canceló el monto total de la deuda acogida al citado fraccionamiento tributario, ascendente a S/. 6 794,00, con un descuento del 5% por pago al contado (S/. 340,00), sin embargo con posterioridad a dicho pago, la Ley N° 27393 elevó el descuento al 10%, en consecuencia, de conformidad con la Quinta Disposición Transitoria y Final de la citada ley, concordada con los artículos 38° y 39° del Código Tributario, la Administración debe proceder a devolver el exceso pagado. En tal sentido, el 22 de marzo de 2001 solicitó la devolución de dicho exceso, sin embargo, la



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

resolución apelada no se ha pronunciado sobre este extremo, por lo que al vulnerar el artículo 129° del Código Tributario, ha incurrido en causal de nulidad.

Que agrega en sus escritos ampliatorios de 24 de febrero y 1 de marzo de 2006, que por razones de confidencialidad esgrimidas en sus recursos impugnativos, y dado que de acuerdo con los artículos 1352° y 1755° del Código Civil, los contratos tales como los de locación de servicios no tienen que constar por escrito, no se dejó constancia escrita de las labores que brindó y recibió, no existiendo mandato legal que disponga lo contrario, salvo lo referido a los comprobantes de pago, su anotación en los libros contables, y las declaraciones juradas, los cuales junto con los contratos escritos que no se encontraba obligada a suscribir, fueron exhibidos a la Administración, sin que haya encontrado inconsistencia alguna.

Que la Administración manifiesta que reparó los gastos por los servicios a que se refieren los recibos por honorarios emitidos por Miguel Grau Umlauff, Luis Rodolfo Balcazar Gambetta, José Raul Marroquín Choque, Felipe Navascués Oliva, Manuel Ernesto Navascués Oliva y María del Pilar del Río Orriols, debido a que la recurrente no proporcionó documentación fehaciente que acreditara la prestación de tales servicios, a pesar de habersele requerido expresamente. Asimismo, que de acuerdo a los cruces de información efectuados, tales proveedores no proporcionaron documentos fehacientes que acreditaran la prestación de los servicios, habiéndose limitado a señalar que la información solicitada tiene el carácter de confidencial y que se amparan en el secreto profesional, pese a que se encontraban obligados a proporcionarla por estar vinculada a la generación de las obligaciones tributarias.

Que sostiene que atendiendo a la naturaleza de los servicios contratados por la recurrente, éstos requerían necesariamente de informes, propuestas, cartas comerciales u otros documentos propios del control interno que permitieran a la recurrente verificar el avance y realización de tales servicios, y a su vez, comprobar el cumplimiento del contrato por parte de sus proveedores. Más aún, la propia recurrente reconoce poseer documentos fehacientes que sustentan la realización de dichos servicios, pero que no los presenta por tener carácter confidencial, no habiéndolos exhibido en la fiscalización.

Que del análisis de la información obtenida en fiscalización y de los respectivos cruces de información, concluyó que no se encontraba sustentada fehacientemente la realización de los servicios prestados por los citados proveedores, por lo que el reparo de los gastos sustentados con los recibos por honorarios emitidos por éstos se encuentra conforme a ley.

Que precisa que reparó el gasto por los servicios de marketing prestados por Freddy Alvarado Rosillo, al no haberse sustentado con documentación fehaciente su vinculación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente, no habiéndose cuestionado la realización del servicio sino su vinculación a la actividad generadora de la renta, conforme al resultado del Requerimiento N° 00008079.

Que indica que mediante la Resolución de Intendencia N° 021-4-24289 se denegó el acogimiento al Régimen Especial del Fraccionamiento Tributario REFT, solicitado por la recurrente respecto de las deudas no impugnadas contenidas en los valores materia de autos, al no resultar aceptable el reconocimiento parcial de las deudas tributarias detectadas y no presentar el escrito de desistimiento de la respectiva reclamación.

## **Operaciones no fehacientes**

Que de las Resoluciones de Determinación N° 022-03-0002905 y 022-03-0002909 emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 y de los resultados del Requerimiento N° 00008079 (folios 1314 a 1320), se aprecia que la Administración reparó los recibos por honorarios emitidos por Miguel Grau Umlauff, María del Pilar del Río Orriols, José Raúl Marroquín Choque, Luis Rodolfo Balcazar



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

Gambetta, Felipe Navascués Oliva y Manuel Ernesto Navascués Oliva, al considerarlos gastos no fehacientes<sup>1</sup>, ascendentes a un total de S/. 445 232,00 y S/. 333 605,33 respectivamente.

Que conforme al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigente en los períodos acotados, a fin de establecerse 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 esté expresamente prohibida por esta ley.

Que este Tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 1923-4-2004, 1807-4-2004 y 325-1-2005, que para sustentar el gasto en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos y demostrar su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que éstos constituyen un principio de prueba de las operaciones realizadas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efectos de deducir gastos.

Que al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, publicada el 5 de junio de 2003 en el diario oficial "El Peruano", como jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha interpretado que una operación es inexistente, ya sea porque no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor participó en la operación, cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03708-1-2004, 6276-4-2002 y 0120-5-2002 se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que de las normas antes citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante pueda sustentar válidamente el gasto y/o costo para efecto del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real, 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 la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que por otro lado, si bien mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 0256-3-99 se ha establecido que si los proveedores no cumplieren con sus obligaciones o si de la verificación y cruce de información, éstos incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente, no obstante, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2289-4-2003, se ha expresado que el criterio de la resolución antes citada no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de lo expuesto fluye que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes

<sup>1</sup> También se advierte de tales documentos, que adicionalmente, por el ejercicio 1998, la Administración efectuó reparos por gastos que no cumplen con el principio de causalidad y gastos que debieron ser contabilizados como activo fijo; y por el ejercicio 1999, reparos a otros gastos que no cumplen con el principio de causalidad, los cuales no ha sido cuestionado por la recurrente (folios 1235 a 1237 y 1241 a 1243).

9

U

3



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores, caso en el cual se aplica lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00256-3-99.

Que teniendo en consideración que las situaciones antes descritas por sí solas no resultan suficientes para sustentar que las operaciones califiquen como no reales, y que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, 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 al crédito fiscal correspondan a operaciones reales, corresponde verificar los medios probatorios presentados por la recurrente para acreditar la efectiva realización de las operaciones descritas en las facturas observadas, de acuerdo al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3461-3-2009.

Que en el presente caso, la Administración reparó diversos recibos por honorarios profesionales emitidos a la recurrente por los servicios de investigación y desarrollo de mercado, contacto con potenciales clientes, búsqueda de candidatos de ejecutivos y profesionales requeridos por clientes, y por los servicios de diseño e implementación de un programa de base de datos, según los respectivos contratos de locación de servicios exhibidos por ella misma (folios 855 a 912), al considerarse que no se encontraba acreditada la fehaciencia de dichos servicios.

Que del Comprobante de Información Registrada así como del Informe General de Fiscalización (folios 1065, 1066 y 1164 a 1172), se aprecia que la recurrente es una empresa dedicada a los servicios de asesoría empresarial (consultoría gerencial), especialmente, de búsqueda y localización de personal ejecutivo y profesional en el mercado; habiéndose iniciado la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999, debido a que en el cruce de información de terceros que se realizó en la fiscalización a Procacao S.A., se detectó que había registrado gastos por servicios que carecían de sustento (folios 1200 a 1204, y 1208 a 1218).

Que mediante el Requerimiento N° 00008079, notificado el 7 de junio de 2000 (folios 1154 a 1161), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación fehaciente los servicios prestados por Miguel Grau Umlauff, Luís Rodolfo Balcazar Gambetta, José Raúl Marroquín Choque, Felipe Navascués Oliva, Manuel Ernesto Navascués Oliva y María del Pilar del Río Orriols, según los respectivos contratos de locación de servicios y recibos por honorarios exhibidos materia de reparo<sup>2</sup>, de acuerdo al siguiente detalle:

- Miguel Grau Umlauff, Luís Rodolfo Balcazar Gambetta, José Raúl Marroquín Choque, Felipe Navascués Oliva y Manuel Ernesto Navascués Oliva:
  - a) El procedimiento de la totalidad de los servicios recibidos, b) Determinación de la valoración en forma analítica del precio pactado por dichos servicios, c) Detalle del requerimiento de servicios profesionales, d) Nombre de los potenciales clientes captados y propuestos, e) Procedimientos de búsqueda, obtención de información y selección de los candidatos, indicando el nombre de éstos, f) Nombre de los profesionales seleccionados y de las empresas donde fueron seleccionados, g) Facturas de ventas y contratos con sus clientes, h) Informes elaborados por el trabajo desarrollado por los profesionales, y e i) Forma de cancelación.

<sup>2</sup> Los recibos por honorarios profesionales y contratos de locación de servicios materia de reparo fueron exhibidos por la recurrente en mérito al Requerimiento N° 00004377 del 6 de abril de 2000 (folio 1162/vuelta).

 9 4 4 



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

- María del Pilar del Río Orriols:

a) El procedimiento de la totalidad de los servicios recibidos en la estructura e implementación de un sistema de base de datos, b) Facilidades tecnológicas del caso brindadas por la recurrente, c) Nombre de la persona que elaboró el programa y de los costos incurridos para la implementación de la base de datos, d) Tipo de información que contiene, e) Estructura de la base de datos elaborada, diagrama de flujo, y f) Forma de cancelación.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 14 de junio de 2000 (folios 1115 a 1145), en el cual destacó que es una empresa cuya misión es buscar y localizar en el mercado talento ejecutivo o profesional de primer nivel, para lo cual realiza búsquedas dirigidas y selectivas, y no por avisaje ni publicaciones, sino a través de la identificación de potenciales candidatos que surgen de la investigación sobre el mercado potencial, manteniendo la mayor confidencialidad sobre sus clientes y candidatos; precisó que por el carácter intermitente de sus servicios, no puede tener personal permanente, dedicado a la investigación, por lo que contrata a consultores externos, como es el caso de los proveedores en mención, sin que exista algún requerimiento previo, sino que la definición del perfil del candidato y el mercado de investigación es discutida por su Gerente General conjuntamente con ellos, quienes firman un documento en señal de conocimiento y conformidad.

Que también señaló en dicho escrito, que aquellos consultores realizan la búsqueda de potenciales candidatos a través de referencias obtenidas de terceras personas, cruces de información, referencias de base de datos, entre otros, no teniendo contacto alguno con los candidatos ni con los clientes; y que progresivamente ellos van suministrando la información obtenida, que al término del proceso se traduce en una hoja resumen de información. Asimismo, que consignó las empresas para las cuales se realizaban dichas búsquedas, y exhibió una lista de los potenciales candidatos detectados en la investigación, de los perfiles del cargo y mercados de búsqueda.

Que la Administración dejó constancia en el resultado y Anexos N° 1 a 7 del citado requerimiento (folios 1154 a 1161/vuelta), que la recurrente no exhibió informes o reportes sobre el desarrollo y avance del programa de base de datos encargado a María del Pilar del Río Orriols, ni el manual de manejo de dicho programa, y respecto de los servicios prestados por los demás proveedores, que exhibió una relación simple con los nombres de los profesionales y empresas propuestas por ellos, sin exhibir algún informe elaborado por éstos mismos, no habiendo sustentado con cualquier otra documentación probatoria fehaciente los servicios materia de reparo.

Que adicionalmente, la Administración realizó cruces de información a los citados proveedores, a fin de verificarse la realización de los servicios materia de reparo, requiriéndoles que sustentaran por escrito y con medios probatorios fehacientes dichos servicios, explicara en forma detallada el procedimiento de los servicios brindados, los costos incurridos, la valorización de los servicios, clientes captados, candidatos propuestos, forma y fecha de cobro de los recibos por honorarios, experiencia laboral y técnica en estructura e implementación de programas de bases de datos, contenido del programa, personas que elaboraron, en el caso de los servicios prestados por María del Pilar del Río Orriols, entre otros, obteniéndose los siguientes resultados respecto de cada uno de los referidos proveedores:

- **Miguel Grau Umlauff**

Del Informe General del cruce de información del citado contribuyente, así como de su escrito de respuesta de 12 de mayo de 2000 (folios 790 a 799), se tiene que se limitó a destacar los servicios a que se dedica la recurrente, anotando que no ha llevado un control de los costos incurridos para la prestación de sus servicios, pues la retribución pactada incluía cualquier gasto o costo, no siendo necesario acreditar los gastos, en especial si todos eran propios de su labor de consultor, lo que impedía que pudiera discriminar e individualizarlos. Señaló que los requerimientos de los servicios por parte de la recurrente eran verbales o escritos, que eran guías de trabajo que se preparaban en

5



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

cada oportunidad y que luego se desechaban una vez cumplido con el cliente, y en todo caso, son de propiedad de la recurrente. No identificó a los candidatos propuestos o seleccionados ni a las empresas donde fueron colocados, al señalar que constituye información confidencial, pues los procesos de selección se llevan cabo en estricta reserva y vulneraría su ética profesional; finalmente, indicó que no maneja firmas sellos o cargos de trabajo realizados, por tratarse de un trabajo ágil.

- **José Raúl Marroquín Choque**

Del Informe General de cruce de información al citado contribuyente y de su escrito de respuesta de 16 de mayo de 2002 (folios 825 a 827 y 831 a 834), se tiene que éste se dedicaba a los servicios de transporte de carga por carretera (pero sin movimiento desde mayo de 1998); que exhibió el respectivo recibo por honorarios y contrato de locación de servicios suscrito con la recurrente, pero no precisó los servicios prestados a ésta, alegando que se trataba de información confidencial, consignando información general sobre la actividad a que se dedicaba esta última y que sus requerimientos eran verbales, y de existir algo escrito, que no estaba autorizado a poseerlo ni a revelarlo, que nunca ha trabajado con sellos, cargos ni firmas por labores realizadas, y que su recibo por honorarios fue cancelado en efectivo con ocasión de su emisión y por el mismo Gerente General de la recurrente. En tal sentido, se concluyó que no sustentó por escrito y con documentos probatorios lo requerido.

- **Luis Rodolfo Balcazar Gambetta**

Del Informe General de cruce información a dicho contribuyente y demás actuados en él (folios 841 a 844 y 848 a 851), se tiene que se dedica actividades de asesoramiento empresarial; que exhibió el respectivo recibo por honorarios y contrato de locación de servicios de 22 de enero de 1998 suscrito con la recurrente, pero no precisó los servicios prestados (procedimientos, candidatos, entre otros), alegando que se trataba de información confidencial y conforme la obligación asumida en su contrato, consignando información general sobre la actividad a que se dedicaba ésta última, que sus requerimientos podían ser verbales o escritos, y en todo caso, no pasan de ser lineamientos que en cada oportunidad desarrolla y luego se desecha, y en cualquier caso, que era propiedad de dicha empresa no poseyendo tal información; asimismo, que no eran necesarios cargos, sellos, ni firmas; y que su recibo por honorarios fue cancelado en efectivo con ocasión de su emisión y por el mismo Gerente General de la recurrente. En tal sentido, se concluyó que no sustentó por escrito y con documentos probatorios lo requerido.

- **Felipe Navascués Oliva**

Del Informe General de cruce información a dicho contribuyente y demás actuados en él (folios 761 a 764 y 769 a 771), se tiene que se dedica a actividades de asesoramiento empresarial desde setiembre de 1993, su profesión es administrador de empresas; que solo proporcionó el escrito del 25 de mayo de 2000 en el que señala aspectos generales de la recurrente, que la apoyó en la investigación de posibles candidatos de profesionales o ejecutivos de acuerdo al perfil requerido, los que luego eran contactados por el propio representante legal de la recurrente, que los documentos probatorios de su labor eran conservados por la recurrente y no podía proporcionar información adicional por haber acordado la confidencialidad del caso, agregó que tiene experiencia en gerencia de ventas y de marketing; y que su recibo por honorario fue cancelado en efectivo con ocasión de su emisión y por el mismo Gerente General de la recurrente.

- **Manuel Ernesto Navascués Oliva**

De lo actuado en el cruce de información de dicho contribuyente (folios 775 a 785), se tiene que se dedica a actividades de asesoramiento empresarial desde 14 de diciembre de 1999, su profesión es administrador de empresas, que no proporcionó documentación probatoria de los servicios prestados, indicando en su escrito de 24 de mayo de 2000 aspectos generales de la recurrente, que conjuntamente con el Gerente General de ésta se definía el mercado objetivo de la búsqueda de candidatos ejecutivo o profesionales de primer nivel, y que su trabajo consistió en apoyarla en la



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

investigación de posibles candidatos de acuerdo al perfil requerido, los que luego eran contactados por dicho gerente; además, que no puede proporcionar información adicional debido a la cláusula de confidencialidad prevista en su contrato, sugiriendo solicitarlo a la propia recurrente; y que su recibo por honorario fue cancelado en efectivo con ocasión de su emisión y por el mismo Gerente General de la recurrente.

- **María del Pilar del Río Orriols**

Del respectivo Informe General del cruce de información y escrito de respuesta del 17 de mayo de 2002 presentado por dicha contribuyente (folios 808 a 801 y 815 a 818), se tiene que se dedica a actividades de asesoramiento empresarial, no detalló ni sustento con medios probatorios el servicio prestado alegando el secreto profesional, indicado que las empresas que realizan búsquedas de ejecutivos en forma confidencial dirigida y selectiva como para parte de sus método de trabajo requieren de una base de datos, y que participó en lo más complejo de dicho sistema, que es el diseño de sus aspectos conceptuales (referido a empresas y candidatos, tales como lo sectores económicos, organización, cargos involucrados, clasificadores de información en función de experiencia, formación, remuneraciones y otros ítems), pues la programación que era lo más fácil podía ser realizada por cualquier otro profesional, y que el pago del recibo por honorarios se realizó en efectivo en la misma fecha de su emisión; asimismo precisó que trabajó en cargos de secretaría y asistencia en gerencia funcional y gerencia general para importantes empresas y que posee conocimientos de sistemas de administración de recursos humanos suficientes para estructurar, implementar y manejar programas de bases de datos.

Que conforme con lo expuesto precedentemente, paralelamente a la fiscalización iniciada a la recurrente, la Administración realizó cruces de información con los presuntos proveedores, sin que éstos hayan cumplido con demostrar la fehaciencia de los servicios materia de reparo alegando fundamentalmente el secreto profesional o un acuerdo de confidencialidad; siendo que conforme a la jurisprudencia antes señalada, correspondía que la recurrente presentara un mínimo de elementos de prueba o indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios reparados, lo que no hizo limitándose a alegar razones de confidencialidad, no siendo suficientes las copias de los comprobantes de pago y de los contratos suscritos, puesto que por sí solos no acreditan la efectiva realización de dichas operaciones por parte de los proveedores en mención.

Que es del caso anotar que un contrato escrito sólo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado, asimismo sólo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado, criterio establecido en la Resolución N° 4832-3-2005.

Que debe precisarse que no se encuentra acreditado de lo actuado en el procedimiento de fiscalización que la recurrente hubiera presentado y/o exhibido documentación distinta a fin de acreditar la fehaciencia de los servicios cuestionados, toda vez que si bien hizo referencia a documentos firmados por los proveedores en señal de conocimiento y conformidad del perfil del candidato a buscar y del mercado de investigación definidos conjuntamente con el Gerente General o de las hojas de resumen que habrían sido elaboradas por dichos proveedores con la información obtenida de sus trabajos de investigación, no consta que los papeles de trabajo de éstos hayan sido exhibidos en la fiscalización; siendo además, que la carta presentada por el ingeniero Dante Casanova Jijón ante la Administración (folio 1307), mediante la cual señala que en virtud de su experiencia profesional en grande empresas, apoyó a María del Pilar del Río Orriols en el diseño, estructuración e implementación de una base de datos en la empresa recurrente, brindándole conocimientos profesionales en la programación del sistema, no acredita fehacientemente la efectiva realización de los servicios reparados, toda vez que sólo se trata de la afirmación del citado ingeniero, no obrando pruebas que lo acrediten.



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

Que no son aplicables al caso de autos las resoluciones del Tribunal Fiscal mencionadas por la recurrente, toda vez que corresponden a supuestos distintos, en los cuales se cuestionaron los servicios de distinta naturaleza debido a la intervención de terceros, la prestación de servicios adicionales o por circunstancias imputables a los proveedores, o en los que se repararon gastos por compras efectuadas.

Que en tal sentido, se tiene que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente, permitan acreditar de forma fehaciente los servicios de investigación y desarrollo de mercado, contacto con potenciales clientes, búsqueda de candidatos de ejecutivos y profesionales requeridos por clientes, y los servicios de diseño e implementación de un programa de base de datos, por lo que no procede su deducción como gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

### **Principio de causalidad**

Que de la resolución de determinación sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 (folio 1315) se aprecia que la Administración reparó los gastos contenidos en los Recibos por Honorarios 001 N° 000117, 000118 y 000122, emitidos en julio, agosto y octubre de 1999 por Fredy Alberto Alvarado Rosillo por concepto de servicios de asesoramiento en publicidad, marketing y desarrollo de mercados, ascendentes al total de S/. 204 525,00, al considerar que no cumplían con el principio de causalidad.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en numerosas resoluciones, como las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse su necesidad en cada caso. Asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 de 24 de octubre de 2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que obra a folios 881 a 884, copia del contrato de locación de servicios de 1 de julio de 1999 suscrito por la recurrente con Fredy Alvarado Rosillo, según el cual éste fue contratado para prestar servicios de asesoría especializada en el diseño, creación y seguimiento de estrategias y planes de marketing y campaña publicitaria para el desarrollo de mercado en que actúa la recurrente por el período de 18 meses, a cambio de lo cual percibiría una retribución anual indeterminada y variable en función a los servicios efectivamente prestados.

Que mediante el Anexo N° 2 al aludido Requerimiento N° 00008079 (folios 1159 y 1161), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el servicio de asesoramiento especializado en diseño, creación, seguimiento de estrategia, planes de marketing y campañas publicitadas contratado al citado proveedor, los medios publicitarios donde se desarrolló la campaña publicitaria de acuerdo a la asesoría brindada, la aplicación de estrategias y planes de marketing, los nuevos clientes captados y el beneficio económico logrado después de dicho asesoramiento, entre otros aspectos, dejándose constancia en el resultado de dicho requerimiento (folio 1113) que no sustentó la necesidad de dicho gasto para la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que en el escrito de 14 de junio de 2000 (folios 1137 y 1138), la recurrente señaló que no ha hecho uso de medios publicitarios diferentes a los habituales asumidos en virtud de compromisos anteriores, habiéndose ceñido estrictamente a las conclusiones del Plan Estratégico de Marketing elaborado por el citado proveedor y que fue entregado a la empresa el 27 de octubre de 1999, cuya copia adjunta, indicando además, que como consecuencia y resultado de este plan, decidió dedicarse a partir del año 2000 sólo a la búsqueda de ejecutivos de Gerencia Media, como se advierte de su propia página web y que difiere de su brochure original, puesto que de tal estudio se definió que por el nivel de competencia internacional en el mercado de búsqueda de altos ejecutivos, se debía buscar posicionamiento en otro mercado.





# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

Que obra a folios 1445 a 1523, el referido Plan Estratégico de Marketing el cual contiene un informe analítico sobre el negocio de la recurrente, estrategias del servicio (servicios actuales investigación y desarrollo y cumplimiento), análisis del mercado (definición, perfil del cliente, empresas clientes por giro del negocio, competencias y riesgos), y plan de mercadeo (estrategias de ventas, canales de distribución, publicidad y promoción y relaciones públicas), así como conclusiones.

Que específicamente, en cuanto a la estrategia de venta, en el citado plan se indica que debido a las características especiales del servicio, dicha estrategia debe contener: campañas de difusión entre los potenciales clientes, campañas de contactos y marketing directo, campañas de imagen corporativa, campañas de fidelización de clientes importantes, y desarrollo de planes para el crecimiento; que para la publicidad y promoción se deberán utilizar brochures institucionales, material gráfico de mercadeo directo, programas de TV de corte empresarial, cartas de contactos, reportajes a los ejecutivos principales, artículos y entrevistas de opinión en principales diarios y revistas empresariales, que durante el año 1999 y en adelante, la recurrente enfocará su estrategia de relaciones públicas en reuniones de contacto con clientes, atenciones en fechas memorables, asistencia de foros y representaciones empresariales, y tarjetas para fecha y eventos especiales.

Que se concluye principalmente en dicho plan, que durante los años de operación de la recurrente, ésta ha realizado búsquedas dirigidas y selectivas de ejecutivos para gerencia alta, gerencia media y personal de apoyo, no teniendo posicionamiento totalmente definido en el mercado, no habiendo crecido significativamente en la búsqueda de alta gerencia, por lo que es necesario que se busque un aliado estratégico o se concentre sus esfuerzos en la gerencia media, en cuyo caso se desarrollará campaña de comunicaciones para difundir el relanzamiento de la empresa, utilizando diversos medios de marketing directo, tales como revistas especializadas, eventos, auspicios, foros, publicity y sección de negocios de los principales diarios, así como material para comunicación electrónica tales como web, mailings, y otros, además de un programa de promociones y relaciones públicas en fechas especiales, habiéndose desarrollado brochures y la pagina web institucional.

Que la Administración no cuestiona la fehaciencia de la realización de los servicios prestados por Alvarado Rosillo, sino la necesidad del gasto para la generación de la renta (principio de causalidad), advirtiéndose del citado Plan Estratégico de Marketing y contrariamente a lo señalado por la Administración, que en función al análisis del negocio de la recurrente, el tipo de servicios que presta, los mercados en los que actúa así como del nivel de competencia, se plantea un plan estratégico para el crecimiento y posicionamiento de la empresa, que incluye estrategias de ventas, publicidad, promoción, entre otros, o el relanzamiento del mercado de búsqueda de ejecutivos de alta gerencia a través alianzas con socios estratégica, de manera tal que resulta razonable que ello tuvo incidencia en la generación de la renta gravada, por lo que procede dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que las Resoluciones de Multa N° 022-02-0005093 y 022-02-0005096 han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sustentándose en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 establecida en la resoluciones de determinación impugnadas como consecuencia de los reparos a los gastos por servicios no fehacientes y gastos que no cumplen el principio de causalidad; habiéndose en esta instancia confirmado el primero, y dejado sin efecto el segundo, por lo que procede emitir pronunciamiento en el mismo sentido, y disponer que la Administración efectúe su reliquidación atendiéndose a lo resuelto por este Tribunal.

## **Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario**

Que por otro lado, obra a folios 1422 a 1427 copia de la Resolución de Intendencia N° 021-4-24289 de 9 de setiembre de 2002, mediante la cual la Administración declaró válido el acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario de las deudas al Tesoro Público, solicitado por la recurrente mediante el Formulario PDT N° 688 N° 3000183 de 17 de noviembre de 2000, considerándose como

9



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

deuda acogida la suma de S/. 2 239,00, importe menor al declarado por aquélla (S/. 6 794,00), al no haberse acogido la totalidad de las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación N° 022-03-0002905 y 022-03-0002909 y Resoluciones de Multa N° 022-02-0005093 y 022-02-0005096, materia de autos.

Que mediante el escrito de apelación de 18 de agosto de 2005 (folios 1540 y 1541), adicionalmente, la recurrente impugna la citada resolución de intendencia, indicando que no fue notificada con ésta, lo que vulnera su derecho de defensa, entre otros argumentos destinados a cuestionar dicho acogimiento.

Que de conformidad con el criterio contenido en el acuerdo aprobado en el Acta de Sala Plena N° 2003-19 de 23 de setiembre de 2003, recogido en la Resolución N° 05433-3-2003 de 23 de setiembre de 2003, la cual constituye precedente de observancia obligatoria: "Las resoluciones que declaran el no acogimiento o el acogimiento parcial al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias - Decreto Legislativo N° 914, califican como actos apelables ante el Tribunal Fiscal", criterio que resulta también aplicable al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario.

Que asimismo, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 2233-1-2009 y 01626-3-2004, entre otras, la apelación contra la resolución emitida de una solicitud no contenciosa, como es la de un acogimiento a un fraccionamiento tributario, será admitida vencido el plazo de quince (15) días hábiles previsto en el citado artículo 146° del Código Tributario, siempre que se hubiera formulado dentro del término de seis meses que dicha norma establece, toda vez que se cuestiona el acogimiento a dicho beneficio y no existe monto a pagar.

Que en tal sentido, contra la Resolución de Intendencia N° 021-4-24289 que declaró válido el acogimiento al Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario respecto de una deuda menor a la solicitada por la recurrente, correspondía que la recurrente formulara recurso de apelación, tal como lo hizo mediante el escrito de apelación presentado dentro del procedimiento contencioso tributario materia de autos. Por lo tanto, procede remitir los actuados a la Administración, a efecto que desglose este extremo del escrito de apelación de autos, a fin de que el recurso de apelación contra la citada resolución de intendencia sea tramitado de manera separada, y eleve el citado recurso, para verificación del cumplimiento de los requisitos de admisibilidad correspondientes.

Que finalmente de anotarse que obra a folios 1361 y 1362, el original de la solicitud de devolución presentada el 22 de marzo de 2001 ante la Administración Tributaria, respecto del importe pagado en exceso por concepto de acogimiento al citado fraccionamiento (Expediente N° 014601), con el que se inició un procedimiento no contencioso tributario distinto al procedimiento materia de autos, por lo carece de sustento la nulidad de la resolución apelada que sostiene la recurrente.

Que en tal sentido, corresponde que la Administración desglose dichos folios y emita el pronunciamiento respectivo; siendo del caso indicar que de no haberse emitido en el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles, la recurrente puede interponer un recurso de reclamación dando por denegada su solicitud, de acuerdo con lo establecido por el artículo 163° del Código Tributario.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 7 de octubre de 2009, con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Huertas Lizarzaburu y Queuña Diaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

10



# Tribunal Fiscal

N° 010579-3-2009

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 026-014-0009459/SUNAT de 21 de julio de 2005, en el extremo referido al reparo a gastos que incumplen el principio de causalidad, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

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

**CASALINO MANNARELLI**  
VOCAL PRESIDENTA

**HUERTAS LIZARZABURU**  
VOCAL

**QUEUÑA DÍAZ**  
VOCAL

**Velásquez López Raygada**  
Secretario Relator  
CM/VLR/VR/gfo.