



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

EXPEDIENTE N° : 6577-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Cajamarca
FECHA : Lima, 21 de agosto de 2025

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 18 de enero de 2017, emitida por la Intendencia Regional Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y la Resolución de Multa N° emitida por la Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se aprecia que mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1464, 1465 y 1526), notificados el 11 de junio de 2015¹ (fojas 1466 y 1526/vuelta), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto a sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, consignando como elementos del tributo a fiscalizar a los costos de ventas y gastos; y, como aspectos de estos elementos a los: gastos de personal, directores y gerentes; gastos de servicios prestados por terceros; gastos por tributos; gastos administrativos; y, gastos de ventas. Con relación a los costos de ventas, todos los aspectos.

Que en dicho procedimiento de fiscalización la Administración, emitió y notificó a la recurrente los siguientes requerimientos y sus resultados:

Cuadro N° 1

Orden de Fiscalización	Requerimiento N°	Fecha de Notificación del Requerimiento	Fojas	Fecha de Notificación del Resultado	Fojas
		11/06/2015	1464 a 1466	22/07/2015	1467
		21/08/2015	1468 a 1480	04/03/2016	1481 a 1494
		13/01/2016	1495 a 1504	04/03/2016	1505 a 1519

Que al concluir con el mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- **Resolución de Determinación N°** (fojas 2942 a 2946), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por los siguientes reparos:

¹ Mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quién se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.





Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

- | | |
|---|--------------|
| - "Gastos por promoción de ventas, sin acreditación que se hayan efectuado la entrega de los obsequios, para ser considerado como gasto durante el ejercicio 2012". | S/ 57 460,00 |
| - "Gastos por promoción de ventas cargados en la cuenta 6399 – "Servicios Varios", sin acreditación que se hayan efectuado la entrega de los obsequios, para ser considerado como gasto durante el ejercicio 2012." | S/ 10 650,00 |
| - "Mejoras no sustentadas con la documentación necesaria que acredite la efectiva realización de las mejoras señaladas por el contribuyente." | S/ 7 608,00 |
| - "Gastos cargados en la cuenta 6329 – "Otros", cuyos comprobantes no reúnen los requisitos de Ley y no sustenta la realización de dichos servicios." | S/ 12 025,00 |
| - "Gastos cargados en la cuenta 6343 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, gastos que no guardan vinculación lógica con la cuenta del gasto y la necesidad del mismo, no acreditándose tal gasto." | S/ 4 544,00 |

- **Resolución de Multa N°** (fojas 2940 y 2941), girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a los reparos antes mencionados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que el 26 de julio de 2016, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores (fojas 2926 a 2936), el cual fue declarado infundado por la Resolución de Intendencia N° (fojas 2950 a 2958).

Que contra la referida resolución, la recurrente interpuso recurso de apelación (fojas 2977 a 2989), en ese sentido, la materia controvertida es establecer si los citados reparos e infracción por los que se emitieron los referidos valores, se encuentran conforme a ley; no obstante, previamente corresponde considerar lo informado por la Administración sobre el acogimiento de la recurrente al Fraccionamiento Especial regulado por el Decreto Legislativo N° 1257.

I. Acogimiento al Decreto Legislativo N° 1257

Que según el artículo 1 del Fraccionamiento Especial de deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT, aprobado por Decreto Legislativo N° 1257, establece que este decreto legislativo tiene por objeto sincerar la deuda tributaria y otros ingresos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) que se encuentren en litigio en la vía administrativa, judicial o en cobranza coactiva, así como extinguir las deudas tributarias menores a una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT).

Que el inciso a) del numeral 2.1 del artículo 2 del citado decreto legislativo, señala que se entenderá por "FRAES", al Fraccionamiento Especial de las deudas tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT.

Que el numeral 3.1 del artículo 3 del mencionado decreto legislativo, establece el FRAES, con carácter excepcional, para los sujetos señalados en el artículo 5², con deudas tributarias por Impuesto a la Renta,

² El citado artículo establece:

"Artículo 5. Sujetos comprendidos

5.1 Pueden acogerse al FRAES, los sujetos que tengan las deudas a que se refiere el artículo 3, siempre que:

a. Teniendo rentas que califiquen como de tercera categoría sus ingresos anuales no superen las dos mil trescientas (2 300) UIT, desde el periodo comprendido entre enero de 2012 al periodo agosto de 2016, aun cuando se trate de rentas exoneradas e inafectas.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Especial a la Minería, arancel de aduanas, entre otros y por otros ingresos administrados por la SUNAT, tales como regalía minera, FONAVI por cuenta de terceros, gravamen especial a la minería, entre otros, impugnadas y/o en cobranza coactiva al 30 de setiembre de 2016.

Que el numeral 3.2 del citado artículo 3, dispone que se entiende por deuda impugnada a aquella cuyo recurso de reclamación, apelación o demanda contencioso-administrativa se hubiera presentado hasta el 30 de setiembre de 2016; agrega que no se considera deuda impugnada aquella que se canceló para su impugnación.

Que el artículo 9 del referido Decreto Legislativo N° 1257, que regula los requisitos, forma y plazo de acogimiento, establece que: 9.1 El deudor debe presentar su solicitud de acogimiento al FRAES en la forma y condiciones que se establezca mediante resolución de superintendencia de la SUNAT; 9.2 Los deudores pueden acogerse al FRAES desde la entrada en vigencia de la resolución a que se refiere el párrafo anterior y hasta el 31 de julio de 2017; 9.3 El deudor debe indicar la deuda que es materia de su solicitud. El acogimiento es por el total de la deuda contenida en la resolución de determinación o liquidación de cobranza o liquidación referida a la declaración aduanera, resolución de multa, orden de pago u otra resolución emitida por la SUNAT, teniendo en cuenta lo ordenado por la resolución de intendencia, resolución del Tribunal Fiscal o sentencia del Poder Judicial, de corresponder; 9.4 Para efectos del FRAES, se entiende efectuada la solicitud de desistimiento de la deuda impugnada con la presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, y se considera procedente el desistimiento con la aprobación de la

Se entiende como ingresos anuales, a la sumatoria del monto de las ventas gravadas, no gravadas, inafectas y otras ventas consignadas en las declaraciones juradas mensuales del Impuesto General a las Ventas (IGV) correspondientes a los periodos comprendidos entre enero de 2012 a agosto de 2016 que hubieran presentado.

Para tal efecto, se verifica desde el año 2012 hasta el año 2015, año por año, que la sumatoria a que se refiere el párrafo anterior no supere las dos mil trescientas (2 300) UIT por cada año, considerando el valor de la UIT vigente en cada año evaluado; y que, además, la sumatoria de dichos conceptos desde el periodo comprendido entre setiembre de 2015 al periodo agosto de 2016 tampoco supere las dos mil trescientas (2 300) UIT, considerando el valor de la UIT vigente al año 2016.

- b. Sean sujetos que en todos los periodos comprendidos entre enero de 2012 a agosto de 2016, a que se refiere el literal anterior, hubieran estado acogidos al Nuevo RUS o hubieran sido incluidos en él y sus ingresos anuales no superen el monto indicado en el literal anterior. En este caso, se debe considerar para efecto de la sumatoria el monto de los ingresos brutos mensuales declarados en dicho régimen siendo de aplicación lo dispuesto en el tercer párrafo del literal a. en lo que corresponda.
 - c. Sean sujetos que en algún o algunos de los periodos comprendidos entre enero de 2012 a agosto de 2016, a que se refiere el literal a., hubieran estado acogidos al Nuevo RUS o hubieran sido incluidos en él y sus ingresos anuales no superen el monto indicado en el literal a. En este caso, se debe considerar para efecto de la sumatoria el monto de los ingresos brutos mensuales declarados en dicho régimen y la sumatoria a que se refiere el segundo párrafo del literal a. siendo de aplicación lo dispuesto en el tercer párrafo del literal a. en lo que corresponda.
 - d. Sean personas naturales que en los periodos comprendidos entre enero de 2012 y agosto de 2016, no hubieran tenido ingresos que califiquen como renta de tercera categoría ni hubieran sido sujetos del Nuevo RUS. Se incluyen en este literal a los deudores que al 30 de setiembre de 2016 no posean Registro Único de Contribuyentes y tengan deuda tributaria aduanera a dicha fecha.
- 5.2 Para el cálculo de la sumatoria a que se refieren los literales a., b. y c. del párrafo anterior, solo se considera lo consignado en las declaraciones mensuales que se encuentren en los sistemas informáticos de la SUNAT hasta el 30 de setiembre de 2016.
- 5.3 El FRAES no comprende a los deudores que se encuentren en los supuestos señalados en los literales a. b. y c. del párrafo 5.1, si tuviesen alguna parte vinculada cuyos ingresos superen las dos mil trescientas (2 300) UIT, según el procedimiento previsto en los párrafos precedentes. Se entiende por parte vinculada a aquella que se encuentre en alguna de las situaciones descritas en los incisos 1. y 2. del artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.
- 5.4 No se considera para el cómputo de los ingresos a que se refieren los literales a., b. y c. del párrafo 5.1, montos distintos a los señalados en dichos literales.
- 5.5 También se consideran incluidos a los deudores que no hubieran declarado los ingresos anuales a que se refiere el presente artículo, siempre que conforme con lo dispuesto por este artículo, tengan ingresos no declarados que no superen las dos mil trescientas (2 300) UIT anuales ni una parte vinculada cuyos ingresos superen las dos mil trescientas (2 300) UIT, sin perjuicio de la facultad de fiscalización de la SUNAT.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

referida solicitud de acogimiento; 9.5 El órgano responsable dará por concluido el reclamo, apelación o demanda contencioso-administrativa respecto de la deuda cuyo acogimiento al FRAES hubiera sido aprobado; y, 9.6 La SUNAT informará al Tribunal Fiscal o al Poder Judicial sobre las deudas acogidas al FRAES para efecto de lo previsto en el párrafo precedente.

Que asimismo, el artículo 15 del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1257, aprobado por Decreto Supremo N° 049-2017-EF, que regula el Acogimiento al FRAES, establece que: 15.1. **Con la presentación de la solicitud de acogimiento al FRAES, se entiende solicitado el desistimiento de la deuda impugnada materia de acogimiento. Dicho desistimiento se considera procedente con la aprobación de la solicitud de acogimiento;** 15.2. **El órgano responsable dará por concluida** la reconsideración, reclamación, **apelación**, revisión o demanda contencioso-administrativa respecto de la deuda cuyo acogimiento al FRAES hubiera sido aprobada. Para el efecto la SUNAT informará al Tribunal Fiscal y al Poder Judicial sobre las referidas deudas; 15.3. Respecto de las deudas, períodos y montos materia de la solicitud de acogimiento al FRAES, se suspende la cobranza coactiva desde el mismo día de su presentación. En caso que no proceda la solicitud de acogimiento, se levantará dicha suspensión salvo que se impugne la referida improcedencia; 15.4. No se ejercerá, o, de ser el caso, se concluirá la cobranza coactiva incluyendo el levantamiento de las medidas cautelares, de las deudas contenidas en las Resoluciones o Liquidaciones referidas a las declaraciones aduaneras cuya solicitud de acogimiento al FRAES fue aprobada, salvo que se determine que se ha producido el acogimiento inválido a que se refiere el artículo 13.

Que según se aprecia de autos (foja 3069), mediante la Resoluciones de Intendencia N° de 12 de julio de 2017, la Administración aprobó la Solicitud de Fraccionamiento Especial N° , presentada por la recurrente para solicitar acogerse al FRAES la deuda contenida en la Resolución de Multa N° entre otros, razón por la cual en el documento denominado "Ficha Valor" de la citada resolución de multa, esta figura como extinguida. Asimismo, obra a fojas 3073 a 3076 la citada Resolución de Intendencia N° en la que se consideró porcentajes de descuento por el rango de la deuda y por el pago al contado, resolución que fue depositada en el buzón electrónico de la recurrente el 19 de julio de 2017.

Que en tal sentido, en atención a las normas glosadas y a lo expuesto precedentemente, al considerarse procedente el desistimiento de la deuda impugnada con la aprobación de la referida solicitud de acogimiento, corresponde a esta instancia disponer se tenga por concluido el presente procedimiento contencioso tributario respecto a la deuda contenida en la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia controvertida se centra en los reparos impugnados por la recurrente y por los que se emitió la **Resolución de Determinación N°** (fojas 2942 a 2946), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012. No obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento respecto de las nulidades invocadas por la recurrente.

II. Nulidades

2.1. Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que en este extremo, la recurrente alega que se debe declarar la nulidad de la fiscalización efectuada, dado que, la Administración no meritó adecuadamente la información proporcionada durante el mencionado procedimiento de fiscalización, además de efectuar una compensación de oficio, vulnerando su derecho a un debido procedimiento administrativo, derecho de defensa y a la emisión de una resolución fundada en derecho.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que el primer y segundo párrafo del artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establecen 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. Asimismo, que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial.

Que conforme con el artículo 62 del mencionado código, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del 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 primer párrafo del artículo 75 del referido código, establece que, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que por su parte, según el inciso e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF³, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF⁴, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF⁵, establece que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas, los cuales deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado, b) Domicilio fiscal, c) RUC, d) Número del documento, e) Fecha, f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, g) Objeto o contenido del documento y h) La firma del trabajador de la SUNAT competente. Agrega el citado artículo que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que asimismo, el artículo 4 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, señala 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. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario. Asimismo, el acápite i) del segundo párrafo del referido artículo señala que el requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar el lugar y la fecha en que el sujeto fiscalizado deberá cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 6 del referido reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 145-2019-EF⁶, prevé que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el

³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2007.

⁴ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 23 de octubre de 2012.

⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 20 de marzo de 2016.

⁶ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 6 de mayo de 2019.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

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.

Que el artículo 10 del mencionado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 049-2016-EF, precisa que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06403-4-2013 se ha establecido que durante el procedimiento de fiscalización la Administración está facultada a solicitar documentación, evaluarla, analizarla, pronunciarse sobre ella, plantear observaciones, requerir mayor información y sustento, reiterar el pedido de información, entre otros, con la finalidad de formar su opinión definitiva sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los límites que establece el Código Tributario respecto a sus facultades y los derechos que les asisten a los contribuyentes.

Que en la Resolución N° 02320-5-2003 este Tribunal ha señalado que la facultad de fiscalización de la Administración se materializa con la notificación de los actos administrativos que constan en instrumentos o documentos (requerimientos), que efectúa la citada entidad a los deudores tributarios a través de los cuales se le solicita la exhibición de sus libros, registros contables o cualquier otra documentación que considere necesaria a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Que además, mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 13845-3-2009, se ha establecido que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los cuales la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, dando inicio al procedimiento contencioso tributario, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación dada por la Administración, sino cualquier reparo o sanción derivada de esta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que el artículo 103 del Código Tributario, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que por su parte, el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁷, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS^{8y9}, dispone que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que este debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que conforme con los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado, el que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición que se les identifique de modo certero, y que

⁷ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que señala que en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

⁸ Aplicable al caso de autos. Publicado el 20 de marzo de 2017.

⁹ Idéntica redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2009-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, no siendo admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto. Asimismo, no constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto. Dicha apreciación distinta debe conducir a estimar parcial o totalmente el recurso presentado contra el acto impugnado.

Que el numeral 2 del artículo 10 de la citada ley, establece que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14, que a su vez dispone que cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora, y que son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, entre otros, el acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

Que conforme a las normas antes glosadas, durante el procedimiento de fiscalización la Administración notificará a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales le informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que estos formulen sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaria respectiva.

Que tal como se indicó anteriormente, mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1464, 1465 y 1526) notificados de acuerdo a ley el 11 de junio de 2015 (fojas 1466 y 1526/vuelta), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, solicitándole que presentara y/o exhibiera en su domicilio fiscal la documentación contable, comercial y tributaria señalada en el citado requerimiento, para el día 22 de julio de 2015.

Que en el Resultado de Requerimiento N° (foja 1467), cerrado y notificado el 22 de julio de 2015 (foja 1467/vuelta y 1467), la Administración dejó constancia de la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente.

Que posteriormente, con Requerimiento N° y Anexos N° 01 y 02, notificado el 21 de agosto de 2015¹⁰ (fojas 1468 a 1480), la Administración señaló que de la revisión de la "Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros" observaba que la recurrente cargó al gastos el importe de S/ 99 949,68, según lo detallado en los Anexos N° 01¹¹ y 02¹² de dicho requerimiento, por lo que le solicitó acreditar que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, debiendo presentar la documentación e información solicitada el día 17 de setiembre de 2015, en las oficinas de la Administración.

Que con escrito de 17 de setiembre de 2015, que obra a fojas 522 y 523, la recurrente dio respuesta al citado Requerimiento N° además de presentar diversa documentación a efectos de desvirtuar las observaciones realizadas por la Administración. La cual se detallará y analizará en el numeral III de la presente resolución.

¹⁰ Mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quién se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹¹ Cuenta 6397 – Promoción de Ventas por la suma de S/ 66 703,50.

¹² Cuenta 6399 – Servicios Varios por el monto de S/ 33 246,18.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que en el Resultado de Requerimiento N° y Anexos N° 01 a 03, notificado el 4 de marzo de 2016¹³ (fojas 1481 a 1494), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada y/o exhibida por la recurrente, siendo que, después de evaluar la mencionada documentación mencionó en relación a los gastos de promoción de ventas, que existen obsequios cuya entrega no han sido acreditadas y en consecuencia la promoción no ha sido efectuada, siendo el importe a reparar únicamente la suma de S/ 57 459,62; ahora bien, en cuanto a los gastos por servicios varios señaló que existen adquisición de bienes cuya entrega no ha sido acreditada y en consecuencia la promoción no ha sido efectuada, siendo el importe a reparar únicamente la suma de S/ 10 650,20.

Que ahora bien, mediante Requerimiento N° y Anexos N° 01 a 03, notificado el 13 de enero de 2016¹⁴ (fojas 1495 a 1504), la Administración requirió a la recurrente, entre otros, que sustente con la documentación necesaria la efectiva realización de las mejoras señaladas por la contribuyente por el monto de S/ 7 608,00, según se observa del Anexo N° 02 (foja 1497) y que sustente con documentación fehaciente la causalidad, generalidad y razonabilidad, según corresponda, de los montos contabilizados, entre otras, en las cuentas contables: 6329 – “Otros” por S/ 24 535,00 y 6343 – “Inmuebles, maquinarias y equipo” por S/ 18 511,99, que se encuentran detallados en el Anexo N° 03 (foja 1495 y 1496) para tal efecto deberá presentar: Los comprobantes de pago y/o cualquier otra documentación deben ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos detalladas en el anexo señalado; en relación a los servicios recibidos, deberá señalar en que consistieron dichos servicios, las personas que lo realizaron, el tiempo insumido en tales labores, así como cualquier otra documentación que acredite que dicho servicio fue realizado y si los cargos corresponden a monto parcial de un comprobante de pago, deberá acreditar la distribución total de este o cualquier otro documento que sustente el gasto, entre otros, para el día 25 de enero de 2016, en su domicilio fiscal.

Que con escrito de 25 de enero de 2016 que obra a fojas 1439 a 1441, la recurrente dio respuesta al citado Requerimiento N° además de presentar diversa documentación a efectos de desvirtuar las observaciones realizadas por la Administración. La cual se detallará y analizará en el Numeral III de la presente resolución.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 01 a 03, notificado el 4 de marzo de 2016¹⁵ (fojas 1505 a 1519), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, siendo que, después de evaluar la citada documentación, concluyó que existen Depreciación en exceso por mejoras no sustentadas con la documentación necesaria que acredite la efectiva realización de las mejoras señaladas por el contribuyente por la suma de S/ 7 608,00; Gastos cargados en la cuenta 6329 – “Otros” cuyos comprobantes no reúnen los requisitos de Ley y no sustenta la realización de dichos servicios por el importe de S/ 12 025,00 y Gastos cargados en la cuenta 6343 “Inmuebles, Maquinaria y Equipo” gastos que no guardan vinculación lógica con la cuenta del gasto y la necesidad del mismo por S/ 4 544,00 y comunicó la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de lo señalado anteriormente se aprecia, que los Resultados de los Requerimientos N° y sus anexos, se encuentran debidamente motivados, toda vez que la Administración ha dado cuenta de la documentación e información exhibida y/o presentada por la recurrente, dejando constancia de su evaluación; asimismo, consignó las razones por las que consideraba válido efectuar las observaciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, así como la infracción en la que habría incurrido la recurrente, para lo cual ha señalado la

¹³ Mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quién se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹⁴ Mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quién se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

¹⁵ Mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quién se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

base legal respectiva y el fundamento de su procedencia y cuantía, conforme se apreciará a detalle en el análisis efectuado por esta instancia sobre cada uno de los reparos, no advirtiéndose nulidad alguna; por lo que, carece de sustento lo alegado por la recurrente en cuanto señala que durante la fiscalización efectuada la Administración no evaluó adecuadamente la totalidad de los medios probatorios presentados con relación a los reparos realizados.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente respecto de que la Administración no hizo una valoración de los medios probatorios presentados en el procedimiento de fiscalización, al respecto, de la evaluación efectuada, se verifica que la Administración solicitó a través de los requerimientos señalados anteriormente, los medios probatorios relacionados a los reparos efectuados, siendo que la recurrente presentó a través de sus escritos los documentos que fueron evaluados por la Administración, conforme se constata en los resultados de los requerimientos mencionados en los considerandos precedentes y se detallará y analizará en los incisos del A al D del Numeral III de la presente resolución.

Que asimismo, de la revisión del recurso de apelación, se aprecia que los argumentos planteados por la recurrente están orientados a cuestionar en realidad que la Administración tenga una posición distinta respecto a los reparos formulados durante el procedimiento de fiscalización, así como una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal que conduce a la nulidad, no advirtiéndose la vulneración a los derechos de defensa de la recurrente y al debido procedimiento ni a los principios que se invocan.

Que respecto al cruce de información que alega la recurrente, cabe señalar que la facultad de fiscalización de la Administración es discrecional, no encontrándose obligada a realizar cruces de información, por lo que lo alegado por aquélla carece de sustento.

Que en relación con la aplicación de la teoría de la carga probatoria dinámica, cabe precisar que tal como la recurrente señala en su recurso de apelación, este Tribunal en la Resolución N° 18397-10-2013 ha hecho referencia a la referida teoría, respecto de la cual se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en reiteradas resoluciones como la recaída en el Expediente N° 1776-2007-AA/TC que se basa en los principios procesales de solidaridad y de colaboración y que flexibiliza la regla de la carga de la prueba desplazándola, según fueran las circunstancias del caso, en aquélla que está en mejores posiciones profesionales, técnicas y fácticas para producir la prueba, lo que resulta consistente con el principio de verdad material; sin embargo, a diferencia del caso que motivó la emisión de la citada resolución, en el presente caso la recurrente era quien se encontraba en mejor posición para acreditar las observaciones realizadas por la Administración, razón por la que le fue requerida la documentación correspondiente y la presentó durante el procedimiento de fiscalización y según la evaluación de la Administración no sustentó las observaciones efectuadas; por lo que, realizó reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y que se analizarán en los siguientes considerandos.

Que en atención al argumento esgrimido por la recurrente, sobre la compensación realizada por la Administración, debe indicarse que de autos no se observa que la referida entidad haya efectuado una compensación con algún crédito a favor de la recurrente contra la deuda contenida en los valores impugnados, por lo que la referida afirmación carece de sustento.

2.2. Nulidad de los valores

Que en este extremo, la recurrente alega que se debe declarar la nulidad de los valores impugnados, puesto que, no se encuentran debidamente motivados, conforme con lo dispuesto por el artículo 77 y el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y el criterio vertido en la Resolución N° 2082-3-2002, situación que vulnera sus derechos al debido procedimiento y de defensa y los principios de legalidad y verdad material.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que es importante recalcar, que se dio por concluido el actual procedimiento contencioso tributario respecto a la deuda contenida en la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en atención a lo dispuesto en el Punto I de la presente resolución; por lo que, solo se desarrollará la nulidad vinculada a la Resolución de Determinación N° _____

Que el artículo 76 del citado código, señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que el artículo 77 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1422, contemplaba los requisitos que deben contener las resoluciones de determinación y de multa, señalando con relación a las primeras que serán formuladas por escrito y expresarán: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el período al que corresponda; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen; y, 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; y, que tratándose de las resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que el artículo 103 del citado código, dispone que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código tributario, prescribe que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que también debe traerse a colación lo glosado en los considerandos precedentes respecto a lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General en los artículos 3, 6 (numerales 6.1, 6.2, y 6.3) y 10 (numeral 2).

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que al respecto, de la revisión efectuada a la Resolución de Determinación N° _____, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y sus Anexos (fojas 2942 a 2946), se verifica que el referido valor contiene todos los requisitos establecidos en el artículo 77 del Código Tributario, habiéndose indicado en sus anexos la base legal, los motivos determinantes de los reparos y la determinación de las omisiones tributarias y el saldo a favor determinado por el importe de S/ 534,00 por el referido tributo y ejercicio, sustentándose estos a su vez en los Requerimientos N° _____ y sus resultados, donde se detallaron y comunicaron las observaciones encontradas, explicando por qué los argumentos y medios probatorios ofrecidos por la recurrente, durante la fiscalización, no desvirtuaron los reparos¹⁶.

¹⁶ Lo que corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada y validada por el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que así, se advierte que la Administración ha efectuado una motivación previa a la emisión de la citada resolución de determinación a través de los Requerimientos N° y sus resultados, y que fueron debidamente notificados a la recurrente, por lo que carece de sustento lo alegado por aquella en sentido contrario, debiendo precisarse que cuestión distinta es la discrepancia respecto a los argumentos o fundamentos de fondo de la Administración para sustentar los reparos, lo cual no es sustento de una nulidad, siendo que dicho aspecto será analizado en considerandos posteriores.

Que en ese sentido, se concluye que la Resolución de Determinación N° fue emitida cumpliendo los requisitos establecidos por el citado artículo 77 del Código Tributario, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan, siendo que de los anexos del citado valor se puede establecer los importes y motivos que corresponden a los reparos efectuados, la base legal correspondiente, y que fue emitida como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial, debiendo precisarse que en el Anexo N° 2 se cuantifica el importe reparado y el establecimiento del saldo a favor del aludido impuesto. En ese sentido, no se advierte causal de nulidad que afecte su validez ni vulneración a los derechos mencionados, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo.

Que por lo tanto, carece de sustento lo manifestado por la recurrente respecto a la falta de motivación del valor impugnado, no advirtiéndose transgresión al debido procedimiento administrativo, ni a los demás principios que invoca, siendo una cuestión distinta la discrepancia de esta con relación a las observaciones de la Administración, o la interpretación de las normas tributarias, lo cual no conlleva a la nulidad.

2.3. Nulidad de la apelada

Que en este extremo, la recurrente solicita que se declare la nulidad de la resolución apelada, al no estar debidamente fundamentada y al haber sido emitida vulnerando el procedimiento legal establecido.

Que el artículo 103 del citado código tributario, antes glosado, dispone que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, prescribe que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el artículo 129 del indicado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, refiere que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del mismo código.

Que también debe traerse a colación lo glosado en los considerandos precedentes respecto a lo dispuesto en la Ley del Procedimiento Administrativo General en los artículos 3, 6 (numerales 6.1, 6.2, y 6.3) y 10 (numeral 2).

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 2950 a 2958), se advierte que la Administración se pronunció sobre los aspectos controvertidos por la recurrente y cuantos suscitaba el expediente de reclamación en relación a los valores impugnados; además, evaluó los alegatos formulados, detallando los fundamentos de hecho y derecho que sustentan el fallo y consignando la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales mantuvo los reparos impugnados; por tanto, contrariamente a lo alegado por la recurrente, dicha resolución se encuentra debidamente motivada, no advirtiéndose transgresión al debido procedimiento administrativo, siendo una cuestión distinta la discrepancia de esta con relación los fundamentos expuestos en ella o el análisis de los medios probatorios, lo que no conlleva a la nulidad.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que ahora bien, corresponde que esta instancia se pronuncie sobre si los reparos efectuados por la Administración se encuentran arreglados a ley.

III. Resolución de Determinación N°

A) Gastos por promoción de ventas y servicios varios, sin acreditación que se haya efectuado la entrega de los obsequios para ser considerado como gasto durante el ejercicio 2012.

Que en el Anexo N° 2.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 2942) la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gastos **de promoción de ventas y servicios varios, sin acreditación que se haya efectuado la entrega de los obsequios para ser considerado como gasto durante el ejercicio 2012**, por los importes S/ 57 460,00 y S/ 10 650,00, respectivamente, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, citando como base legal, entre otros, los artículos 37 e inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁷.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que la Administración no realizó cruces de información con los clientes que resultaron beneficiados con las ofertas, pese a que se puso a disposición de los auditores los medios probatorios pertinentes, tales como: cuadernos de cargo, relación de bienes entregados, nombres de los clientes debidamente identificados con sus firmas, boletas de venta y el libro de actas, los cuales de manera conjunta acreditan la entrega de los bienes ofertados a los clientes beneficiados.

Que agrega que los gastos de promoción y representación son el vehículo para comunicarse directamente con sus potenciales clientes, asimismo dichos gastos incurridos sirven para persuadir a los clientes sobre la existencia de un producto, esto es, con la finalidad de influir en el comportamiento de los destinatarios, cita la Resolución N° 2200-5-2005. Finalmente señaló que el auditor no pudo constatar la entrega de los bienes, toda vez los requerimientos cursados no fueron claros; no obstante, presentó diversa documentación a efectos de desvirtuar las observaciones efectuadas por la Administración.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente reparó, entre otros, la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gastos de promoción de ventas y servicios varios, toda vez que recurrente no acreditó que se haya efectuado la entrega de los obsequios para ser considerado como gasto durante el ejercicio 2012.

Procedimiento de Fiscalización: Requerimientos, Resultados de Requerimientos, escritos y documentos presentados por la recurrente

Que en el Punto I del **Requerimiento N°** (fojas 1478 y 1479), la Administración con el fin de verificar los cargos en la Cuenta 63 – “*Servicios prestados por terceros*” solicitó a la recurrente exhibir los originales de los comprobantes de pago, así como acreditar que se traten de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Asimismo, le solicitó explicar por escrito, indicando la base legal respectiva y adjuntando la documentación original de: los contratos y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, proyectos, actas u otros, que de manera fehaciente acrediten el destino y beneficiario del gasto, de los gastos contabilizados que se detallan a continuación:

¹⁷ Es importante citar que los reparos formulados por la Administración comprenden las siguientes sub-Cuentas Contables 6397 y 6399.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Cuadro N° 2

PUNTO	CUENTA	NOMBRE	IMPORTE S/	ANEXO
1.1	6397	Promoción de ventas	66 703,50	1 (fojas 1473 a 1476)
1.2	6399	Servicios varios	33 246,18	2 (fojas 1468 a 1472)
		TOTAL, CUENTA 63	99 949,68	

Que adicionalmente, a fin de sustentar debidamente los cargos a las cuentas de resultados, deberá tener en cuenta lo siguiente:

- Los comprobantes de pago deben ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en los Anexos mencionados.
- Si los cargos corresponden a varios comprobantes incluidos el solicitado discriminar el total para visualizar el solicitado; o si este estuviera provisionado en varios meses determinar en cuales y como se llega al monto facturado.
- Exhibir el documento que acredite el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria por la cancelación de los proveedores.
- En caso de "Promociones de Ventas" adjuntar documentación e información adicional que acredite la entrega de los premios otorgados en conformidad con lo señalado en el literal u) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que finalmente, en el caso de los abonos a cuenta de gastos, se le requirió acreditar con documentación al crédito efectuado y si fuera el caso la relación que existe con los débitos solicitados, a fin de validar la procedencia de descargo efectuado a la cuenta de gastos. Siendo que dicha información debía ser presentada el día 17 de setiembre de 2015, en las oficinas de la Administración.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente con fecha 17 de setiembre de 2015, presentó un escrito que obra a fojas 522 a 524, en el que señaló que, respecto a la Cuenta 6397 – "Promociones de venta" adjuntaba la siguiente documentación: un cuadro denominado "Gastos detallados por cuenta contable" donde se especifica la fecha del comprobante de pago, razón social y número de RUC del proveedor, monto del gasto, destino y base legal; un "Acta del Titular" donde se puede apreciar que autoriza el uso de políticas de ventas con promociones de venta; Copias de los Comprobantes de Pago; Cuaderno de cargo, donde se puede constatar la entrega de los bienes, acreditándose además el destino y beneficiarios de las promociones de venta; Copia del Formato "6.1 Libro Mayor" y un cuadro denominado "Ventas totalizadas por producto" del rubro combustible. Agrega que los gastos de promoción son el medio para comunicarse directamente con sus potenciales clientes, con la finalidad de influir en el comportamiento de los destinatarios. Aunado a lo señalado, cita el literal u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en relación a la Cuenta 6399 – "Servicios Varios", refirió que el documento denominado "gastos detallados por cuenta contable", detalló la fecha, comprobantes de pago, proveedor, importe, destino y base legal y está compuesta por los siguiente gastos: gastos de impresión, servicios de Courier, legalizaciones, consumo de alimentación, útiles de oficina, útiles de limpieza, mantenimiento de local, la maquinaria, alquiler de vehículos y otros servicios (fotocopias, internet y telefonía), manifestando que resultaban ser gastos necesarios para producirlas y mantener su fuente, no resultando prohibida por ley su deducción. Añade que dichos gastos se encuentran acreditados con los respectivos comprobantes de pago, los mismos que cumple los requisitos exigidos por el reglamento de comprobantes de pago. Ahora bien, sobre el uso de medios de pago, señaló que fueron utilizados conforme la ley lo exigía, adjuntando adicionalmente el contrato de alquiler de un vehículo, que fue utilizado para las labores de administración de la empresa y el Formato "6.1 Libro Mayor".



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al **Resultado del Requerimiento N°** (fojas 1488 a 1493), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, siendo que, después de evaluar la mencionada documentación indicó lo siguiente:

Punto 1.1: Cuenta 6397 – “Promoción de Ventas”

Que la recurrente dedujo como gastos de promoción de venta en el ejercicio 2012, obsequios cuya entrega no ha sido acreditada. En consecuencia, aun cuando los bienes a ser entregados como promoción se hayan adquirido en un ejercicio, para su deducción debe considerarse el momento en que se realiza la entrega de los mismos; por lo que, al no acreditarse la entrega de estos en el ejercicio 2012 se entiende que la promoción no fue efectuada, por lo que, procedió a reparar dichos gastos por la suma deducida en exceso ascendente a S/ 57 459,62¹⁸, según lo indicado en el Anexo N° 02 (fojas 1482 a 1487). Sustentó su análisis en el inciso u) del artículo 37, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; y la NIC N° 1.

Punto 1.2: Cuenta 6399 – “Servicios Varios”

Que sostuvo que la recurrente dedujo como gastos por servicios varios en el ejercicio 2012, adquisiciones de bienes correspondientes a gastos por promoción, cuya entrega no ha sido acreditada. En consecuencia, la promoción no fue efectuada, por lo que, procedió a reparar dichos gastos.

Que asimismo agregó que, bajo el principio del devengado, a efectos de deducir algún gasto por concepto de premio, los mismos deben corresponder al ejercicio en el que se hayan realizado la promoción; es decir, aun cuando los bienes a ser entregados en una promoción se hayan adquirido en un ejercicio, para su deducción, deberá deducirse en el momento en que la promoción se haya efectuado. Agregó que la recurrente no acreditó la entrega de los bienes señalados en el Anexo N° 03¹⁹ (foja 1481), para su deducción como gasto de promoción, por lo que, en aplicación del principio establecido en este punto, el importe reparado asciende a S/ 10 650,20²⁰.

Normas y jurisprudencia aplicables

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

Que de acuerdo con el inciso q) del citado artículo 37 son deducible los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

Que de acuerdo con el inciso u) del citado artículo 37 son deducible los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia.

¹⁸ La Administración señaló que la recurrente acreditó la suma de S/ 9 243,88 (foja 1490).

¹⁹ En el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1481), la Administración precisó en el rubro “Observación al reparo” que “Corresponde a gastos de promoción que no se ha acreditado la deducción de dicho gasto en el presente ejercicio. Puesto que aún cuando los bienes a ser entregados en promoción se hayan adquirido en un ejercicio, para su deducción, deberá tomarse el momento en que la promoción se haya efectuado.”

²⁰ La Administración señaló que la recurrente acreditó la suma de S/ 22 595,98 (foja 1488).



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que por su parte el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a efecto de lo previsto en el inciso q) del Artículo 37 de la Ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, 2. **Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.**

Que **agrega el citado inciso m) que, no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación**, los gastos de viaje y **las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.**

Que para efecto del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que la deducción de los gastos que no excedan del límite a que alude el párrafo anterior, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Que en las Resoluciones N° 21155-10-2011 y 16592-3-2010, entre otras, en las cuales se discutía la diferencia entre gastos de representación y gastos de promoción, este Tribunal ha señalado que cuando el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta alude al término "gastos de propaganda" no dispone que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación, pues esta referencia es únicamente a título de ejemplo, encontrándose dentro de la excepción aquellos gastos realizados para efectos de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, de acuerdo con la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en "Fundamentos de Mercadotecnia"²¹, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales. Asimismo, se agregó que el principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos a que se refiere el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 citado, entre éstos, los gastos de publicidad, está constituido por el hecho de que los últimos son erogaciones dirigidas a "la masa de consumidores reales o potenciales", y no el **elemento netamente promocional, ya que este último puede verificarse también en el caso de un gasto de representación cuyo objeto de promoción es la imagen misma de la empresa.**

Que en las Resoluciones N° 015181-3-2010 y 016592-3-2010, entre otras, este Tribunal ha indicado que la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, de acuerdo con la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en su libro "Fundamentos de Mercadotecnia", corresponden a actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc., sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales.

Que en las Resoluciones N° 06539-5-2004 y 10709-3-2013, entre otras, se ha señalado que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría y, en tal sentido, las entregas de bienes de propia producción con fines promocionales constituirían gastos deducibles por cumplir con el principio de causalidad, siempre y cuando quedará acreditada la relación del gasto con la generación de la renta.

Que asimismo, en la Resolución N° 07527-3-2010 se ha señalado que, aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que

²¹ KOTLER, Philip; "Fundamentos de Mercadotecnia", Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S.A., Graw Hill, Cuarta Edición, México, 1997, pág. 461.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los clientes, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios. (El resaltado es nuestro)

Análisis del reparo a través de las normas y jurisprudencia

Que según el Comprobante de Información Registrada y el Informe General de Fiscalización (fojas 2994 a 2996), la recurrente tiene como actividad económica principal la venta al por menor de combustibles.

- Cuenta 6397 – “Promoción de Ventas”

Que en este extremo, la controversia consiste en determinar en primer lugar si se encuentra sustentada la entrega de los bienes adquiridos para fines promocionales a los clientes de la recurrente, a fin de que proceda su deducción para efectos del Impuesto a la Renta, debido a que éste es la razón principal que motiva el reparo analizado.

Que a fin de desvirtuar el presente reparo, la recurrente proporcionó los siguientes documentos: facturas y boletas de compra (fojas 411 a 521), cuadro denominado “Gastos detallados por cuenta contable” (fojas 406 a 409), Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), boletas de venta (fojas 320 a 402 y 1537 a 2861), cuadernos de cargos (fojas 294 a 319 y 2865 a 2890), relación de ofertas de promoción (fojas 291 a 293 y 2862 a 2864), documento denominado “Ventas totalizadas por producto” (foja 290) y Formato 6.1 “Libro Mayor” (fojas 281 a 289).

Que la recurrente proporcionó el Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), firmada en su calidad de gerente de la recurrente por el señor Segundo mediante el cual se decidió que a fin de promover las ventas de combustible de la empresa se otorguen beneficios a los clientes como obsequios por consumo, los que deberían realizarse de acuerdo con el volumen de compras que realicen. Se detalló que los obsequios consistirían en: gaseosa, agua mineral, utensilios de cocina, víveres, panetones, vestimenta, franelas, artefactos electrodomésticos, gas doméstico, llantas para automóviles, los cuales podían variar de acuerdo a las necesidades de los clientes y del mercado, considerando que se entregarían de forma general a todos los clientes que se atienden con precio del surtidor y de acuerdo con el volumen de compras de combustible que realicen. Asimismo, se detalló una relación de consumo, que describe la cantidad de galones de combustible que deberían consumir los clientes y los productos que recibirían por dicho consumo. También se consignó que para llevar un control del consumo de sus clientes les otorgarían un ticket que detalle la cantidad de galones y el producto suministrado, ticket que sería desglosable y que el talón quedaría para la empresa; asimismo, se indicó que al momento del canje de los productos los clientes entregarían los tickets, los cuales se desecharían para invalidarlos y **se precedería a la emisión del comprobante de pago donde se acreditaría la entrega del bien con el último consumo del cliente** (foja 404).

Que la recurrente presentó a fojas 291 a 293 y 2862 a 2864, copias de documentos emitidos por la recurrente en el que se detallan: puntos acumulados, tipo de combustible y/o galones, premio; así como, las imágenes de los obsequios; sin embargo, no se identifica al cliente ni se trata de **comprobantes de pago con los que se acredite la entrega del bien con el último consumo del cliente**, conforme con lo dispuesto en el Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), en la que se estableció la política de promover las ventas de combustible de la empresa mediante la entrega de obsequios a los clientes por consumo del volumen de compras que acumulen.

Que de la revisión del cuadro denominado “Gastos detallados por cuenta contable” (fojas 406 a 409), se aprecia que fue elaborado por la propia recurrente respecto de los gastos registrados en la Cuenta 6397- Promoción de Ventas por los meses de enero a diciembre de 2012, por un total de S/ 66 703,00, en el que se detalla respecto de los bienes adquiridos: la fecha, la factura de compra, proveedor, R.U.C. del proveedor, monto, destino (en el que se detalla promoción de ventas, gaseosas, ollas, electrodomésticos, entre otros)



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

y como base legal el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, dicho documento no acredita la entrega del bien al destinatario final, debido a que sólo detalla a quienes fueron comprados los productos y el precio de éstos, pero no así su destino, que es el motivo fundamental del reparo analizado.

Que asimismo, de foja 290 se observa de autos que la recurrente presentó un reporte denominado "Ventas Totalizadas por producto" en que consigna los galones de petróleo, gasolina de 84 y gasolina de 90 vendidos entre el 1 de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2012, los que totalizan 500 307,94 de galones de combustible equivalentes a S/ 6 405 087,00; sin embargo, el citado documento sólo detalla las ventas totales realizadas por la recurrente, mas no así la entrega de bienes que habría adquirido para fines promocionales al destinatario final, que es el motivo fundamental del reparo analizado.

Que la recurrente presentó el Formato 6.1: "Libro Mayor" (fojas 281 a 289), donde se anotan contablemente las operaciones de la recurrente referidas a la Cuenta 6397- Promociones de Venta y la Cuenta 6399- Servicios Varios; sin embargo, no se identifica al cliente ni se trata de **comprobantes de pago con los que se acredite la entrega del bien con el último consumo del cliente**, conforme con lo dispuesto en el Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), en la que se estableció la política de promover las ventas de combustible de la empresa mediante la entrega de obsequios a los clientes por consumo del volumen de compras que acumulen.

Que en cuanto a las facturas y boletas de compras (fojas 411 a 521), se aprecia que fueron emitidas a la recurrente por concepto de compra de polos, aceite, ollas bidones, gaseosas, agua, llantas, entre otros; sin embargo, los citados documentos sólo detallan las compras realizadas por la recurrente, mas no así la entrega de bienes que habría adquirido para fines promocionales al destinatario final, que es el motivo fundamental del reparo analizado.

Que a su vez, la recurrente presentó diversas boletas de venta en las que se detallan los consumos de combustible realizados y los bienes que habrían sido entregados a los clientes por dichos consumos, como ollas arroceras, llantas de taxi, gaseosas, aceite, polos, entre otros (fojas 320 a 402 y 1537 a 2861); sin embargo, de la revisión de cada uno de los citados comprobantes de pago se aprecia que la mayoría no identifican a la persona a los que fueron emitidos; por lo que, estos no pueden acreditar la entrega de los bienes adquiridos con fines promocionales a los destinatarios finales; asimismo, se aprecia que los comprobantes de pago que sí identifican de forma certera a los destinatarios finales de los bienes adquiridos para fines promocionales fueron considerados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1482 a 1487) razón por la cual levantó la observación en el importe de S/ 9 243,88; y, reparo la diferencia no sustentada de S/ 57 459,62. Asimismo, se aprecia comprobantes de pago que identifican a los clientes de la recurrente, pero que no consignan ningún bien entregado como promoción de la compra efectuada; por lo que, no desvirtúan el reparo analizado.

Que de la revisión de las copias de hojas de lo que sería un cuaderno de cargo, cabe precisar que no detallan los comprobantes de pago a los que corresponden los bienes que se habrían entregado como promoción por la compra de combustible; asimismo, algunas páginas no identifican de forma clara a los destinatarios de los bienes promocionales, incluso algunas hojas no son legibles (fojas 294 a 319 y 2865 a 2890); por lo que, las citadas copias no desvirtúan el reparo analizado al no poderse constatar con los comprobantes de pago presentados por la recurrente.

Que en tal sentido, de la revisión conjunta de la documentación que obra en autos no se aprecia que la recurrente haya sustentado la entrega de bienes que habría otorgado en promoción a sus clientes. En ese sentido, el presente reparo se encuentra formulado con arreglo a ley, debiendo mantenerse y confirmar la



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

resolución apelada en este extremo, siendo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario no resulta atendible²².

Que respecto al cruce de información que alega la recurrente debió efectuarse con sus clientes, cabe señalar que la facultad de fiscalización de la Administración es discrecional, no encontrándose obligada a realizar cruces de información, siendo que la recurrente tenía la carga de la prueba a fin de sustentar la entrega de los bienes a sus clientes, lo que no ha ocurrido en el presente caso conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes; por lo que, lo alegado por aquella, carece de sustento.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, el Requerimiento N° y su resultado se encuentran emitidos de acuerdo con ley, toda vez que la Administración detalló la información que la contribuyente debía presentar a efectos de desvirtuar las observaciones realizadas, citando adicionalmente la base legal pertinente; asimismo, evaluó la información y detalló las razones por las cuales no desvirtuó en forma total el reparo analizado, como se ha detallado precedentemente.

- Cuenta 6399 – “Servicios Varios”

Que de lo expuesto precedentemente, se aprecia que mediante el Punto I del Requerimiento N° la recurrente fue requerida a efecto de desvirtuar, entre otros, la causalidad de los gastos efectuados por servicios varios del ejercicio 2012 que se encuentran detallados en el Anexo N° 02 del referido requerimiento en la Cuenta 6399-Servicios Varios por el importe de S/ 33 246,18 (fojas 1468 a 1472); sin embargo, en el Punto 1.2 del Anexo N° 01 de Resultado de dicho Requerimiento (foja 1490), la Administración reparó los gastos detallados en el Anexo N° 03 por el importe de S/ 10 650,20 (foja 1489), toda vez que la recurrente adquirió bienes, cuya entrega no fue acreditada y en consecuencia la promoción de ventas no fue efectuada, fundamentando su posición en el principio del devengado al señalar que *“a efectos de deducir algún gasto por concepto de premio, los mismos deben corresponder al ejercicio en el que se hayan realizado la promoción; es decir, aun cuando los bienes a ser entregados en una promoción se hayan adquirido en un ejercicio, para su deducción, deberá tomarse el momento en que la promoción se haya efectuado”*, por lo que concluyó que no correspondía la deducción de dichos gastos en el ejercicio 2012, por la suma de S/ 10 650,20, esto es, sobre la base de una observación cuyo descargo no fue previamente requerido a la recurrente.

Que al respecto, no se aprecia que con posterioridad al Resultado del Requerimiento N° en el que la Administración comunicó a la recurrente el mencionado reparo bajo los fundamentos antes expuestos, ésta le hubiese requerido a aquélla que sustentara y desvirtuara tal observación, a efectos que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa, por lo que se tiene que el presente reparo no se encuentra debidamente sustentado; en consecuencia, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos esgrimidos por la recurrente en este extremo.

B) Mejoras no sustentadas con la documentación necesaria que acredite su efectiva realización

Que en el Anexo N° 2.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 2942) la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por concepto de mejoras no sustentadas con la documentación necesaria que acredite su efectiva realización, por la suma

²² Similar criterio ha sido sostenido por este Tribunal en la Resolución N° 00269-11-2024, que resolvió la controversia surgida en torno a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por el mencionado reparo, respecto del mismo contribuyente.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

de S/ 7 608,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, citando como base legal, entre otros, los artículos 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que brindó mantenimiento a las maquinas que se deterioraron a través del tiempo por su uso y/o funcionamiento. Precisa que durante los años 2009 y 2011 dispuso el mantenimiento de los dispensadores, tanques, tuberías y motores eléctricos, entre otros, por las sumas de S/ 26 494,00 y S/ 2 486,00, respectivamente, que fueron registrados en su Libro de Activos Fijos; no obstante, el auditor no valoró los mencionados registros. Añade que la Administración no ha señalado con precisión en los anexos de la resolución de determinación los reparos por depreciación y mejoras.

Que manifiesta que en aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede desconocerse el gasto por depreciación. Al respecto, cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12387-3-2008.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente reparó, entre otros, en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 las mejoras no sustentadas con la documentación necesaria que acredite su efectiva realización, toda vez que durante el procedimiento de fiscalización solicitó a través del Requerimiento N° que sustentara dicha observación; sin embargo, pese a lo solicitado, la recurrente no presentó documentación alguna que desvirtúe dicha observación.

Procedimiento de Fiscalización: Requerimientos, Resultados de Requerimientos, escritos y documentos presentados por la recurrente

Que en el Punto I del Anexo N° 01 de **Requerimiento N°** (fojas 1501 y 1502), la Administración señaló que en el Registro de Activos Fijos observó que las Subcuentas Contables 33311 y 33511 correspondientes al ejercicio 2012, dado que existían activos que de acuerdo con sus correspondientes fechas de adquisición, tasa de depreciación y fechas desde que se inicio el uso de dichos bienes, al 1 de enero de 2004 y 2009 ya habían agotado su vida útil tributaria, por lo que se encontrarían completamente depreciados, según se detalla en el Anexo N° 02 del referido requerimiento (foja 1497). En ese sentido, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación original, tales como: contratos (traducidos al castellano de ser el caso), comprobantes de pago, expresión contable (libros y registros contables), cancelaciones, trabajos realizados, informes, dictámenes u otros, que permitan sustentar las observaciones realizadas.

Que mediante el **Anexo N° 02 del referido requerimiento** (foja 1497) la Administración señaló que bienes del Registro de Activos Fijos observó de las Subcuentas Contables 33311 y 33511, conforme lo siguiente:

Cuadro N° 3

Código Activo Fijo	Cuenta Contable	Detalle del Activo Fijo	Marca del Activo Fijo	Modelo del Activo Fijo	N° de serie y/o placa del Activo Fijo	Saldo Inicial	Valor Histórico del Activo Fijo al 31 de diciembre del 2012	Fecha de Inicio uso del Activo Fijo	% de depreciación	Depreciación del ejercicio	Fecha tope de depreciación
--------------------	-----------------	-------------------------	-----------------------	------------------------	---------------------------------------	---------------	---	-------------------------------------	-------------------	----------------------------	----------------------------



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

33311				6 739,00	6 739,00	1/01/1999	20	254,000	1/01/2004
33311				39 144,00	39 144,00	1/01/1999	20	1 487,60	1/01/2004
33311				36 644,00	36 644,00	1/01/1999	20	1 113,20	1/01/2004
33311				15 025,00	15 025,00	1/01/1999	20	946,40	1/01/2004
33311				12 264,00	12 264,00	1/01/1999	20	1 032,40	1/01/2004
33311				22 386,00	22 386,00	1/01/1999	20	734,80	1/01/2004
33311				30 637,00	30 637,00	1/01/1999	20	1 714,80	1/01/2004
33311				6 629,00	6 629,00	1/01/1999	20	325,00	1/01/2004
33511				275,00	275,00	1/01/1999	10	9,00	1/01/2009
33511				1 780,00	1 780,00	1/01/1999	10	144,00	01/01/2009
TOTAL								7 608,20	

Que dicha información debe ser presentada el día 25 de enero de 2016, en su domicilio fiscal.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente con fecha **25 de enero de 2016 presentó un escrito** que obra a fojas 1439 a 1441 y adjuntó un CD (foja 1442), en el que afirmó que los bienes de activo fijo, registrados en las Cuentas Contables constituyen maquinarias y equipos necesarios para el funcionamiento de su empresa, expendiendo combustible y que si bien cuentan con más de cinco años de antigüedad, año con año sufrieron mejoras para su normal funcionamiento y conservación, de tal manera que genere beneficios económicos a futuro, lo que ha quedado acreditado en el Registro de Activos que se presentó, por lo que concluye que la depreciación efectuada se realizó correctamente desde el año 2007 hasta el 2012, según detalla en el cuadro Excel denominado "Anexo N° 1" del CD.

Que en el Punto I del Anexo N° 01 del **Resultado del Requerimiento N°** (fojas 1517 y 1518) la Administración dio cuenta del escrito y archivos presentado por la recurrente, alegando que los bienes registrado en la Cuentas Contables tuvieron mejoras en el año 2009 y 2011 por los importe de S/ 19 494,00, y S/ 1 086,03, según lo informado por la recurrente, sin embargo al 1 de enero de 2004 y 2009 ya se habían agotado la vida útil tributaria de los referidos bienes, por lo que, se encontrarían completamente depreciados en dicho años; y, la contribuyente no presentó medios probatorios a efectos de acreditar la realización efectiva de dichas mejoras en los bienes objeto de reparo, por lo que, procedió a reparar la depreciación efectuada en el año 2012, por la suma de S/ 7 608,20.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que de acuerdo con lo establecido por el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles, entre otras, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que el artículo 38 de la anotada ley indica que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, asimismo, señala que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que el artículo 40 de la citada ley menciona que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que asimismo de acuerdo con el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF²³, los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

Cuadro N° 4

	BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1.	Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2.	Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3.	Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
4.	Equipos de procesamiento de datos.	25%
5.	Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91.	10%
6.	Otros bienes del activo fijo	10%

Que el mencionado inciso b) del artículo 22 del anotado reglamento señala que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, y en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 12056-3-2009 que en la determinación de la renta neta gravada son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no se exceda de los porcentajes establecidos en las normas que rigen el Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 147-2-2001, 00986-4-2004 y 07969-8-2014, entre otras, ha dejado establecido que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado; así, si los desembolsos originan un rendimiento mayor deberán reconocerse como activo,

²³ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

mientras que si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, este deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Análisis del reparo a través de las normas y jurisprudencia

Que ahora bien, a fin de acreditar la depreciación de los activos fijos reparados, la recurrente únicamente presentó un cuadro denominado "Anexo N° 01" que obra en el CD de foja 1442, en el cual se identifica a los bienes de activo fijos, su valor y las mejoras que habría realizado; sin embargo, no presentó medios probatorios adicionales que acrediten la efectiva relación de las mejoras registradas en los bienes que son objeto de reparo a efecto de sustentar la depreciación que dedujo en el año 2012, pese a haber sido requerida para tal efecto.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no sustentó las mejoras realizadas a los bienes de activo fijo que sustentan la depreciación del ejercicio 2012, detallados en el Anexo N° 02 al Requerimiento N° (foja 1497), corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente, en el sentido que la Administración no ha señalado con precisión en los anexos de la resolución de determinación los reparos por depreciación y mejoras, debe señalarse que dicha afirmación carece de sustento, pues en el análisis del Punto 1.2 del Punto I de la presente resolución, esta instancia verificó que la resolución de determinación materia de análisis cumple con los requisitos establecidos por el citado artículo 77 del Código Tributario, pues contienen los fundamentos y disposiciones que las amparan, siendo que de los anexos del citado valor se puede establecer los importes y motivos que corresponden a los reparos efectuados, la base legal correspondiente, y que fue emitida como resultado de un procedimiento de fiscalización parcial.

Que en cuanto a la afirmación según la cual en aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta no se puede desconocer el gasto por depreciación, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12387-3-2008; cabe señalar que en el curso de la fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente que sustente las mejoras que habría efectuado a los bienes de activo fijos observados a efecto de sustentar la depreciación que dedujo en el año 2012, concluyendo que esta no acreditó lo solicitado, siendo pertinente añadir que no resulta aplicable la citada resolución, toda vez que no se advierte que la Administración hubiese sustentado el reparo de depreciación, exclusivamente, en la falta de comprobante de pago sino en el hecho que la recurrente no presentó la documentación que evidencie las mejoras que habría realizado a los bienes de activo fijos objeto de reparo a efecto de sustentar la depreciación que dedujo en el año 2012.

C. Gastos cargados en la cuenta 6329 – "Otros", cuyos comprobantes no reúnen los requisitos de Ley y no sustenta la realización de dichos servicios

Que en el Anexos N° 2.1 de la Resolución de Determinación N° (foja 2942) la Administración reparó en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, gastos cargados en la cuenta 6329 – "Otros", cuyos comprobantes no reúnen los requisitos de Ley y no sustenta la realización de dichos servicios, por el monto ascendente de S/ 12 025,00, sustentándose en el Requerimiento N° y sus resultado, citando como base legal, entre otros, los artículos 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente menciona que sus gastos realizados fueron necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto por las normas del Consejo Directivo del Organismo Supervisor de Combustible y Medio Ambiente - OSINERMIN N° 143-2011-OS/OC, especifica que contrató los servicios del personal adecuado a fin de poder cumplir con lo estipulado por la Resolución de Osinerming N° 093-2011/OS/CD, norma que se refiere al mantenimiento y limpieza de los tanques de combustible.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que menciona que la Administración no reconoce los mencionados gastos, alegando que los recibos por honorarios no reúnen los requisitos de la ley de comprobantes de pago, sin embargo, no precisa cuales son los requisitos específicos que habría incumplido. De otro lado, refiere que la citada entidad no realizó observaciones a la causalidad del gasto; por lo que, cita la Resolución N° 07528-2-2005.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente reparó, entre otros, en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, gastos cargados en la cuenta 6329 – “Otros”, cuyos comprobantes no reúnen los requisitos de Ley y no sustenta la realización de dichos servicios, toda vez que solicitó a la recurrente diversa información y documentación a fin de sustentar la realización efectiva de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 03 al Requerimiento N° sin embargo no presentó documentación pertinente a efectos de acreditar la realizaciones de los gastos observados.

Procedimiento de Fiscalización: Requerimientos, Resultados de Requerimientos, escritos y documentos presentados por la recurrente

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1499 a 1501), la Administración señaló que a efectos de sustentar con documentación fehaciente, la causalidad, generalidad y razonabilidad de montos contabilizados, entre otros, en la cuenta 6329 – “Otros” por la suma de S/ 24 535,00, solicita informar por escrito y sustentar con la documentación, el tratamiento contable y tributario (base legal), de la cuenta contable antes detallada y citada en el Anexo N° 03 adjunto al presente requerimiento.

Que en atención a lo señalado precedentemente, solicitó sustentar por escrito con la documentación original, tales como: contratos (traducidos al castellano de ser el caso), comprobantes de pago, expresión contable (libros y registros contables), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, dictámenes u otros, que permitan verificar la fehaciencia (realización, naturaleza y necesidad) de los gastos contabilizados en la cuenta indicada.

Que por otro lado, a fin de sustentar debidamente los gastos requeridos, deberá tener en cuenta lo siguiente:

- a) Los comprobantes de Pago y/o cualquier otra documentación deben ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos detalladas en el anexo señalado.
- b) **Con respecto a los servicios recibidos, deberá señalar en que consistieron dichos servicios, las personas que realizaron dichos servicios, el tiempo insumido en tales labores, así como cualquier otra documentación que acredite que dicho servicio fue realizado.**
- c) Si los cargos corresponden al monto parcial de un comprobante de pago, deberá acreditar la distribución total de este o cualquier otro documento que sustente el gasto
- d) Exhibir el documento que acredite el pago con el cheque y/o cargo en cuenta bancaria por la cancelación a los proveedores
- e) En el caso de provisiones y/o gastos que hubieren sido extornados o anulados, deber acreditar tales ajustes mediante los asientos de diario respectivos, en los cuales se visualice el extorno de asiento registrado o la reclasificación del gasto en la cuenta correspondiente
- f) De haber compra de bienes, sustentara por escrito y con la documentación necesaria el destino final de los mismos.
- g) Tratándose de gastos realizados con proveedores no domiciliados, se solicita el pago realizado por las retenciones de Renta de no domiciliado de corresponder. Caso contrario explicar por escrito la naturaleza de la prestación del servicio invocando la normativa legal correspondiente.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

- h) Respecto a los sueldos y salarios deberá proporcionar en hoja Excel (medio magnético USB, CD, etc.) la relación de las personas que laboraron durante el ejercicio 2012 de acuerdo con la siguiente estructura:

Cuadro N° 5

DOCUMENTO DE IDENTIDAD	APELLIDOS Y NOMBRE	CARGO	REMUNERACIÓN BRUTA MENSUAL	REMUNERACIÓN TOTAL ANUAL
------------------------	--------------------	-------	----------------------------	--------------------------

Que dicha información debe ser presentada el día 25 de enero de 2016, en su domicilio fiscal.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente con **fecha 25 de enero de 2016 presentó un escrito** que obra a fojas 1439 a 1441, en el que señaló, entre otros, que los pagos por honorarios fueron realizados a favor de trabajadores independientes, por los servicios prestados tanto en el área de contabilidad como por el servicio de asesoramiento en temas de sector hidrocarburos, según lo dispuesto por las Resoluciones de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin N° 143-2011-OS/CD, 204-2006-OS/CD y 093-2011-OS/CD.

Que en el **Punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N°** (fojas 1512 a 1514) se dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, siendo que, después de evaluar la mencionada documentación la Administración indicó que los recibos por honorarios observados no describen de manera detallada los servicios prestados, tal como se indica en el Anexo N° 2 adjunto al resultado del requerimiento, incumpliendo con los requisitos establecidos en el numeral 2.9 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT.

Que adicionalmente, mencionó que la recurrente no aportó más elementos de prueba, razonable y suficiente que permitan acreditar o respaldar la fehaciencia de los servicios prestado, pese haber sido requeridos, pues no basta la sola exhibición de esos comprobantes de pago y su anotación en el registro contable, dado que es necesaria, documentación adicional que demuestre el detalle correcto de cuales fueron los servicios prestados, cómo contratos, cartas, informes de trabajo, correos, entre otra documentación. Finalmente, precisa que es la recurrente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por Ley de Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios necesarios a fin de respaldar la realización de dichas operaciones. Por lo expuesto reparó los recibos por honorarios vinculados a los servicios prestados por:

identificada con RUC N°

(Recibos por Honorarios N°

por la suma de S/ 7 525,00 y

(Recibos por Honorarios N°

por la suma de S/ 4 500,00.

identificado con RUC N°

Normas y jurisprudencia aplicables

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con el criterio de este Tribunal contenido en las Resoluciones N° 01807-4-2004, 01145-1-2005 y 05535-8-2016, entre otras, para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00434-3-2010 y 06011-3-2010, se ha establecido que 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 o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que se señalan haber recibido.

Que en la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones Nº 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha explicado que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, 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 de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03708-1-2004 y 06276-4-2002, 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 efectuadas en la realidad.

Que según el criterio recogido de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04832-3-2005, 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 la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

Que de igual manera, este Tribunal mediante Resoluciones Nº 09457-5-2004 y 06689-5-2005 ha establecido que los correos electrónicos pueden ser evaluados como documentos probatorios, en la medida que formen parte de un conjunto de elementos probatorios, pero de manera individual no constituyen prueba suficiente de las operaciones realizadas.

Que de las normas citadas y criterios expuestos, se tiene que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el gasto para determinar el Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la realidad de las operaciones efectuadas 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, siendo posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión.

Análisis del reparo a través de las normas y jurisprudencia

Que de autos se tiene que la recurrente, a efecto de acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas, la recurrente presentó copia de los recibos por honorarios (fojas 1288, 1289, 1291, 1292, 1294, 1295, 1296, 1297, 1298, 1300, 1302, 1304, 1306, 1308, 1310, 1312 y 1315), normas legales (fojas 1238 a 1256) y certificados de inspecciones (fojas 1279 a 1281).

Que con relación a los comprobantes de pago observados (fojas 1288, 1289, 1291, 1292, 1294, 1295, 1296, 1297, 1298, 1300, 1302, 1304, 1306, 1308, 1310, 1312 y 1315), cabe señalar que de conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

con el criterio desarrollado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 01807-4-2004, 01145-1-2005 y 05535-8-2016, previamente citadas, dicha documentación no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones, no permitiendo desvirtuar el reparo determinado por la Administración.

Que respecto a los Certificados de Inspección del Sistema de Verificación de Fugas en Tanques Enterrados de Combustibles (fojas 1279 a 1281), cabe indicar que tales documentos solamente darían cuenta de la inspección realizada a los tanques enterrados de combustible, sin que se detalle que persona fue la encargada de realizar el mantenimiento respectivo, y en relación a los documentos que obran a fojas 1238 a 1256, como son: las Resoluciones de Consejo Directivo Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - Osinergmin Nº 143-2011-OS/CD, 204-2006-OS/CD y 093-2011-OS/CD son normas que no acreditan que las personas que emitieron los comprobantes de pago a la recurrente u que son objeto de reparo efectuaron servicios para esta, no permitiendo por tanto desvirtuar el reparo determinado por la Administración.

Que estando a lo expuesto, la recurrente no cumplió con aportar un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la efectiva prestación de los servicios observados por la Administración, por lo que al no haberse acreditado que los recibos por honorarios correspondían efectivamente a operaciones fehacientes, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, correspondiendo por tanto mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que la Administración no reconoce los mencionados gastos, alegando que los recibos por honorarios no reúnen los requisitos de la ley de comprobantes de pago, sin embargo no precisa cuales son los requisitos específicos que habría incumplido; cabe señalar que no resulta atendible dicho alegato, pues en el caso bajo análisis se mantuvo el reparo efectuado por la Administración, al verificarse que la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones observadas.

D. Gastos cargados en la cuenta 6343 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, gastos que no guardan vinculación lógica con la cuenta del gasto y la necesidad del mismo

Que en el Anexos Nº 2.1 de la Resolución de Determinación Nº (foja 2942) la Administración reparó en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por concepto de gastos cargados en la cuenta 6343 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, gastos que no guardan vinculación lógica con la cuenta del gasto y la necesidad del mismo, por el monto ascendente de S/ 4 544,00; sustentándose en el Requerimiento Nº y sus resultado, citando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que los gastos observados corresponden a conceptos vinculados con la promoción de ventas y representación, consistentes en la entrega de obsequios a sus clientes como incentivo por la acumulación de puntos generados por el consumo de combustibles.

Que precisa que los usuarios acumulan puntos diariamente en función de la adquisición de galones de combustible, y que, para hacerse acreedores a una llanta, deben acumular un mínimo de 1,650 galones. La entrega de estos bienes promocionales se encuentra respaldada por las boletas que fueron adjuntadas como sustento documental.

Que indica, además, que por un error contable los mencionados gastos fueron registrados en la Cuenta 6343 (Reparación y Mantenimiento de Inmuebles, Maquinaria y Equipos), en lugar de la Cuenta 6397 (Promociones de Venta), situación que fue debidamente aclarada en sus descargos, presentados en atención al Requerimiento Nº



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que argumenta que el objetivo de dicha campaña promocional es incentivar el incremento de las ventas a través de la fidelización de sus clientes, quienes se mantienen cautivos gracias a este tipo de estrategias. En ese sentido, sostiene que, considerando que otras empresas competidoras aplican mecanismos similares de promoción, resulta imprescindible implementar estos métodos de convencimiento para mantener su cartera de clientes. Por tales razones, considera que los gastos deben ser aceptados tributariamente, máxime si la documentación sustentatoria fue puesta a disposición del auditor durante la etapa de descargos.

Argumentos de la Administración

Que por su parte, la Administración sostiene que como consecuencia de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente reparó, entre otros, la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por concepto de gastos cargados en la cuenta 6343 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, gastos que no guardan vinculación lógica con la cuenta del gasto y la necesidad del mismo, toda vez que la recurrente no acreditó la causalidad de los gastos contenidos en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N°

Que asimismo, refiere que la recurrente recién en su reclamo argumenta que dichos gastos promociones de ventas y de representación, consistentes en obsequios y que por error el importe reparado se contabilizó en la Cuenta 6343 "Inmueble, Máquina y Equipo" (reparación y mantenimiento), cuando debió registrarse en la Cuenta 6397 "Promociones de Ventas"; sin embargo, no presentó medio probatorio alguno mediante el cual pruebe que se corrigió el error.

Procedimiento de Fiscalización: Requerimientos, Resultados de Requerimientos, escritos y documentos presentados por la recurrente

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 de Requerimiento N° (fojas 1499 a 1501), la Administración solicitó a la recurrente, que para efectos de sustentar con documentación fehaciente, la causalidad, generalidad y razonabilidad de montos contabilizados, entre otros, en la cuenta 6343 – "Inmuebles, máquinas y Equipos", por la suma de S/ 18 511,99, que informe por escrito y sustente con la documentación, el tratamiento contable y tributario (base legal), de la cuenta contable antes detallada y citada en el Anexo N° 03 adjunto al presente requerimiento (foja 1495).

Que en atención a lo señalado precedentemente, le solicitó documentación original, tales como contratos (traducidos al castellano de ser el caso), comprobantes de pago, expresión contable (libros y registros contables), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, dictámenes u otros, que permitan verificar la fehaciencia, realización, naturaleza y necesidad de los gastos contabilizados en la cuenta indicada.

Que por otro lado, a fin de sustentar los gastos requeridos, le requirió que tenga en cuenta lo siguiente:

- a) Los comprobantes de Pago y/o cualquier otra documentación deben ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos detalladas en el anexo señalado.
- b) Con respecto a los servicios recibidos, deberá señalar en que consistieron dichos servicios, las personas que realizaron dichos servicios, el tiempo insumido en tales labores, así como cualquier otra documentación que acredite que dicho servicio fue realizado.
- c) Si los cargos corresponden al monto parcial de un comprobante de pago, deberá acreditar la distribución total de este o cualquier otro documento que sustente el gasto
- d) Exhibir el documento que acredite el pago con el cheque y/o cargo en cuenta bancaria por la cancelación a los proveedores



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

- e) En el caso de provisiones y/o gastos que hubieren sido extornados o anulados, deber acreditar tales ajustes mediante los asientos de diario respectivos, en los cuales se visualice el extorno de asiento registrado o la reclasificación del gasto en la cuenta correspondiente
- f) De haber compra de bienes, sustentara por escrito y con la documentación necesaria el destino final de los mismos.
- g) Tratándose de gastos realizados con proveedores no domiciliados, se solicita el pago realizado por las retenciones de Renta de no domiciliado de corresponder. Caso contrario explicar por escrito la naturaleza de la prestación del servicio invocando la normativa legal correspondiente
- h) Respecto a los sueldos y salarios deberá proporcionar en hoja Excel (medio magnético USB, CD, etc.) la relación de las personas que laboraron durante el ejercicio 2012, teniendo en cuenta la siguiente estructura: documento de identidad, apellidos y nombres, cargo, remuneración bruta mensual y remuneración total anual.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante **escrito de fecha 25 de enero de 2016** (fojas 1440), la recurrente presentó un escrito, en el que señaló, entre otros, que los gastos observados y detallados en el citado Anexo N° 03 son gastos de mantenimiento y reparación de la maquinaria que opera en la comercialización de los combustibles, así como el mantenimiento del local, siendo necesarios para mantener la fuente productora de renta.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 del **Resultado del Requerimiento N°** (fojas 1510 a 1512), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente, siendo que, después de evaluar la mencionada documentación levantó la observación por el importe de S/ 13 967,99.

Que asimismo, indicó que de la revisión de los comprobantes de pago presentados como sustento del importe cargado a la Cuenta de 6343 – Inmuebles, Máquinas y Equipos, por el importe total de S/ 4 544,00 verificó que existen comprobantes por adquisición de (6 llantas en el mes de setiembre de 2012, 8 llantas en el mes de octubre de 2012 y 12 llantas en el mes de noviembre de 2012), así como la adquisición de "4 bidones de gas completo 55/45", conforme se detalla en el Anexo N° 03 adjunto (foja 1505).

Que en ese sentido, señaló que al no haber acreditado la recurrente la necesidad del gasto por la adquisición de por el importe de S/ 4 144,00 y 4 Bidones de Gas Completos 55/45, por el importe de S/ 400,00, mantuvo la observación sustentándose en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Normas y jurisprudencia aplicables

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF²⁴, prevé 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 agrega el último párrafo de dicho artículo, modificado por Ley N° 28991²⁵, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

²⁴ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 8 de diciembre de 2004, modificado por el Decreto Supremo N° 045-2001-EF, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 20 de marzo de 2001.

²⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que la norma citada recoge el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 04503-5-2010 y 16554-3-2013, entre otras.

Que de igual forma, a través de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, se ha indicado que 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 la necesidad del gasto en cada caso. Adicionalmente, en la Resolución N° 06072-5-2003, se ha indicado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que mediante la Resolución N° 04831-9-2012 este Tribunal ha señalado que corresponde al contribuyente acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que a su vez, en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal ha indicado que no es suficiente a efecto de sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla.

Que de las normas y criterios expuestos se desprende que uno de los requisitos para tener derecho al crédito fiscal es que, entre otros, las adquisiciones de bienes sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, esto es, que se cumpla con el principio de causalidad del gasto, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando, entre otros, el criterio de razonabilidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente. Asimismo, no es suficiente a fin de sustentar el gasto o el derecho a utilizar el crédito fiscal que exista un comprobante de pago registrado, sino que se debe acreditar el cumplimiento del principio de causalidad; es decir, que sea necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla.

Análisis del reparo a través de las normas y jurisprudencia

Que de acuerdo con el Resumen Estadísticos de Fiscalización y el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 1532 a 1534 y 2996), la recurrente tiene como actividad económica principal, la venta al por menor de combustibles

Que de la revisión del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1505), se advierte que la Administración señaló que los comprobantes de pago emitidos por los proveedores cuyos gastos no cumplen con el principio de causalidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son los siguientes:

Cuadro N° 6

Cuenta Contable	Fecha de Emisión	Comprobante de Pago N°	Proveedor	Descripción	Importe Total	Foja
6343 - Inmuebles, Maquinaria y Equipos	03/09/2012				592,00	1276
	13/09/2012				592,00	1275
	03/10/2012				592,00	1273
	19/10/2012				592,00	1272
	02/11/2012				888,00	1271



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

28/11/2012				888,00	1269
02/12/2012				400,00	1268
Total				4 544,00	

Que si bien la recurrente presentó copia de las facturas detalladas en el cuadro precedente (fojas 1268, 1269, 1271, 1272, 1273, 1275 y 1276), éstas por sí mismas no acreditan que las adquisiciones consignadas hubieran sido necesarias para el desarrollo de sus actividades gravadas o el mantenimiento de la fuente, por lo que resultan insuficientes para acreditar que la causalidad del gasto.

Que de igual manera, la recurrente presentó el Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), firmado por el señor _____, en su calidad de gerente de la recurrente, mediante el cual se indica que a fin de promover las ventas de la empresa se decidió otorgar beneficios a los clientes como obsequios por consumo acumulado en galones de combustible, los que debía entregarse de acuerdo con el volumen de compras que realicen, advirtiéndose que para el caso de la entrega de una llanta taxi especial y bidón de gas doméstico se requería acumular un total de 1650 y 1400 galones de combustible.

Que los tickets presentados (fojas 291 a 293 y 2862 a 2864), describe de manera general la cantidad de galones consumidos por clientes, en algunos casos contienen la imagen del producto a recibir por dicho consumo tales como sartenes, pelota, cucharones, polo, gorro y gaseosas; sin embargo, dichos documentos, no permiten identificar al comprador del combustible, así como tampoco se aprecia de autos algún medio probatorio que permita vincular a dichos tickets con las ventas realizadas y las entregas realizadas a los destinatarios finales de los bienes que habrían sido entregados en promoción, a efectos de acreditar el destino del gasto y con ello la causalidad.

Que a su vez, la recurrente presentó diversas boletas de venta en las que se detallan los consumos de combustible realizados y los bienes que habrían sido entregados a los clientes por dichos consumos, como ollas arroceras, llantas de taxi, gaseosas, aceite, polos, entre otros (fojas 320 a 402 y 1537 a 2861); sin embargo, tal como se detalló en el inciso A) del Punto III, al analizar los gastos contabilizados Cuenta 6397- "Promociones de Venta" de la revisión de cada uno de los citados comprobantes de pago se aprecia que la mayoría no identifican a la persona a los que fueron emitidos; por lo que, esto no pueden acreditar la entrega de los bienes adquiridos con fines promocionales a los destinatarios finales; asimismo, se aprecia que los comprobantes de pago que sí identifican de forma certera a los destinatarios finales de los bienes adquiridos para fines promocionales fueron considerados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 1482 a 1487) razón por lo que levantó la observación a los gastos de "promoción de Ventas en el importe de S/ 9 243,88; y, reparo la diferencia no sustentada de S/ 57 459,62.

Que asimismo, se aprecia comprobantes de pago que identifican a los clientes de la recurrente, pero que no consignan ningún bien entregado como promoción de la compra efectuada por lo que no desvirtúan el reparo analizado. Además, debe precisarse que en los comprobantes de pago que no fueron considerados por la Administración para levantar el reparo no han sido emitidas por la cantidad de galones requeridos para el otorgamiento de los obsequios descritos en la citada Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), firmado por el señor _____ en su calidad de gerente de la recurrente, mediante el cual se indica que a fin de promover las ventas de la empresa se decidió otorgar beneficios a los clientes como obsequios por consumo acumulado en galones de combustible, los que debía entregarse de acuerdo con el volumen de compras que realicen, advirtiéndose que para el caso de la entrega de una llanta taxi especial y bidón de gas doméstico se requería acumular un total de 1650 y 1400 galones de combustible, ni los puntos que acumuló cada cliente para lograr dicho obsequio con fines promocionales, por lo que no resultan suficientes para acreditar que la causalidad del gasto.



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

Que de la revisión del cuadro denominado "Gastos detallados por cuenta contable" (fojas 406 a 409), se aprecia que fue elaborado por la propia recurrente respecto de los gastos registrados en la Cuenta 6397-Promoción de Ventas por los meses de enero a diciembre de 2012, por un total de S/ 66 703,00, en el que se detalla respecto de los bienes adquiridos: la fecha, la factura de compra, proveedor, R.U.C. del proveedor, monto, destino (en el que se detalla promoción de ventas, gaseosos, ollas, electrodomésticos, entre otros) y como base legal el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, dicho documento no acredita la entrega del bien al destinatario final, debido a que sólo detalla a quienes fueron comprados los productos y el precio de éstos, pero no así su destino, que es el motivo fundamental del reparo analizado.

Que como se puede apreciar, la recurrente no ha sustentado que los bienes acotados se hayan sido entregados a sus clientes con la finalidad de promover las ventas, no habiendo presentado acta de recepción de sus clientes u otra documentación que acredite que los bienes consignados que son objeto de reparo fueron entregados a sus clientes que cumplieron con la compra de combustible de acuerdo con el procedimiento establecido en el Acta de Decisión del Titular Gerente de 1 de octubre de 2011 (fojas 403 y 404), en la que se estableció la política de promover las ventas de combustible de la empresa mediante la entrega de obsequios a los clientes por cierta cantidad de compras de volumen de combustible que acumulen.

Que en tal sentido, del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no presentó un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la necesidad de los bienes consignados en los comprobantes de pago reparados y deducidos como gasto se encuentre vinculados a la generación de renta gravada; por lo que, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación al argumento de la recurrente, referido a que observados corresponden a conceptos vinculados con la promoción de ventas y representación, consistentes en la entrega de obsequios a sus clientes como incentivo por la acumulación de puntos generados por el consumo de combustible; cabe precisar, conforme lo expuesto precedentemente, que la recurrente no ha presentado documentación que acredite tales afirmaciones, siendo además que todos los documentos que la recurrente presentó con fines promocionales fueron también analizados en el inciso A) del Punto III, al analizar los gastos contabilizados Cuenta 6397-"Promociones de Venta".

Que respecto a lo mencionado por la recurrente referido a que por un error contable los mencionados gastos fueron registrados en la Cuenta 6343 (Reparación y Mantenimiento de Inmuebles, Maquinaria y Equipos), en lugar de la Cuenta 6397 (Promociones de Venta), situación que fue debidamente aclarada en sus descargos, presentados en atención al Requerimiento N° _____, cabe señalar que el recurrente no ha presentado documentación a efectos de corregir el aludido error, lo que también fue advertido por la Administración en la apelada (foja 2952); sin embargo, se analizó la documentación presentada y se concluyó que tampoco acreditó los gastos con fines promocionales.

Con los vocales Falconí Sinche y Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Jiménez Suárez.

RESUELVE:

1. **DISPONER** se tenga por concluido el procedimiento contencioso tributario respecto a la Resolución de Multa N° _____ emitida por la Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 18 de enero de 2017, en el extremo referido al reparo a la renta neta por el reparo a la **Cuenta 6399 – "Servicios Varios"** por el



Tribunal Fiscal

Nº 07849-10-2025

importe de S/ 10 650,20 (foja 1481) con incidencia en la Resolución de Determinación N°
y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

Mendoza Melgar
Secretario Relator
JS/MM/CC/RM/rag

NOTA: Documento firmado digitalmente.
