



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

**EXPEDIENTE N°** : 2860-2022  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta  
**PROCEDENCIA** : Tumbes  
**FECHA** : Lima, 17 de abril de 2026

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, con Registro Único de Contribuyente N° \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Oficina Zonal N° \_\_\_\_\_ de 21 de enero de 2022, emitida por la Oficina Zonal Tumbes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declara infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 y la aplicación de la tasa adicional del 5% del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2017.

**CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene, respecto al reparo por no sustentar la depreciación, que la depreciación de los activos fijos se encuentra debidamente acreditada con los comprobantes de pago, el Libro Diario y el Registro de Activos Fijo. No obstante, la Administración fundamenta dicho reparo señalando que algunos bienes del activo fijo se encontraban totalmente depreciados al 31 de diciembre de 2016, sin precisar el procedimiento empleado para arribar a tal conclusión, ni considerar que el saldo por depreciar para el ejercicio 2017 ascendía a S/ 1 428,69.

Que, indica, respecto de la depreciación de uno de los bienes adquiridos bajo la modalidad de arrendamiento financiero (leasing), que la Administración inició el cómputo de la depreciación desde una fecha que no correspondía. Agrega que, debió adoptarse todas las medidas necesarias para obtener la fecha correcta en aplicación del principio de verdad material.

Que respecto al reparo por sustentar el costo y/o gastos con comprobantes de pago dados de baja, precisa que la Administración pretende desconocer costo y/o gastos debidamente sustentados con comprobantes de pago, bajo el argumento de que estos habrían sido dados de baja por el proveedor, sin que la Administración haya acreditado tal circunstancia mediante la correspondiente consulta de baja ni haya precisado los montos involucrados. Agrega que, con dicho proceder, se le estaría imputando una responsabilidad que correspondería a un tercero, esto es, al proveedor, lo cual excedería el ámbito de sus obligaciones como contribuyente.

Que enfatiza en que los comprobantes de pago que, a la fecha en que se practicó la auditoría, figuraban en el sistema como no autorizados, conforme a lo dispuesto por la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento, tienen la condición de comprobantes no fidedignos; sin embargo, dicha calificación no determina, por sí sola, la pérdida automática del crédito fiscal. Añade que, el Reglamento del IGV establece que, en tales supuestos, el crédito fiscal puede ser reconocido siempre que el contribuyente acredite haber utilizado un medio de pago válido para cancelar la transacción consignada en los referidos comprobantes. Además, precisa que dicha regla resulta aplicable únicamente cuando la falta de autorización del comprobante obedece a una situación de negligencia existente a la fecha de emisión del comprobante; por el contrario, cuando la pérdida de autorización se produce con posterioridad y por un acto imputable al proveedor, corresponde aplicar el principio de buena fe del adquirente, en tanto dicho acto escapa a su ámbito de control y responsabilidad.





# *Tribunal Fiscal*

Nº 03665-10-2026

Que alega que, en el procedimiento de devolución del saldo a favor materia de beneficio, una de las verificaciones efectuadas por la Administración para atender la solicitud consiste en la realización de cruces de información a fin de determinar si los comprobantes de pago se encontraban autorizados; en tal sentido, sostiene que, en la medida en que dicha oportunidad no se le formuló observación alguna respecto del reparo materia de análisis, debe entenderse que la baja de los comprobantes de pago por parte del proveedor se produjo con posterioridad a su fecha de emisión e, incluso, con posterioridad a la fecha en que se solicitó la devolución del referido saldo a favor.

Que, en cuanto al reparo por no sustentar los gastos registrados en la Cuenta Contable 633.1 – Servicios de Producción, alega que la Administración no ha precisado si el importe observado ha sido calificado como costo o gasto, lo que vulnera sus intereses. Añade que, conforme a los libros y registros contables proporcionados, se advierte que los servicios registrados en la Cuenta Contable 633.1 - Servicios de Producción forman parte del costo de producción de melaza líquida, en tanto corresponden a mano de obra directa, elemento esencial del costo de producción, de conformidad lo dispuesto en el numeral 2) del quinto párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que añade que el referido el importe registrado en la Cuenta Contable 633.1 – Servicios de Producción constituye costo de mano de obra correspondiente a personal obrero sin subordinación, vinculado a labores propias del proceso productivo y de exportación de melaza líquida, tales como estiba, ensacado, pesado, cocido y almacenado, las cuales fueron prestadas de manera eventual bajo la modalidad de cuadrillas, utilizando los implementos que les fueron proporcionados en su momento, por lo que dichos servicios se enmarcan en el supuesto previsto en el inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que ha proporcionado contratos de locación de servicios, el libro de retenciones correspondiente a los incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, reportes de labores vinculados a los procesos de enfundado, pesado, ensacado, cocido y almacenado de melaza, así como documentos denominados "recibos de caja", los cuales acreditan la efectiva prestación de los servicios y el pago de las contraprestaciones respectivas.

Que resalta que la Administración desconoce el costo de los servicios de producción y, de manera reiterada, califica el costo de mano de obra como gasto, exigiendo la acreditación del principio de causalidad, lo cual contraviene lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que el costo no se encuentra sujeto a la exigencia de causalidad.

Que menciona que el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 09333-3-2007 que, para que se configure el supuesto previsto en el inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta necesario que los servicios prestados de manera independiente reúnan determinadas características, tales como: i) la prestación en el lugar y horario fijado por quien los requiere; ii) el uso de los elementos de trabajo proporcionados por este; y iii) que sea dicho usuario quien asuma los gastos que demande la prestación. En ese sentido, afirma haber acreditado tales elementos mediante los contratos de locación de servicios, los reportes de labores que evidencian la asistencia del personal al centro de trabajo, la adquisición de implementos registrados en la contabilidad y los documentos denominados "recibos de caja", con los cuales sostiene que asumió los gastos vinculados a la prestación de los servicios.

Que informa que la Administración desconoce la totalidad de la documentación presentada, sustentando su reparo en supuestos incumplimientos formales, sin efectuar una valoración probatoria integral y razonada, cuando resulta evidente que la producción de melaza líquida, como cualquier proceso productivo, requiere necesariamente de la intervención de mano de obra. Por tanto, al no advertirse en autos actuaciones probatorias idóneas, tales como toma de manifestaciones o cruces de información debidamente sustentados, que permitan desvirtuar la realidad de los servicios prestados, afirma que el reparo formulado carece de suficiente motivación.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

Que alega que, si bien la Administración sostiene que, por encontrarse registrados en la subcuenta 633.1 los importes corresponderían a gastos, no ha evaluado el destino de dicha cuenta, que corresponde al costo de producción, por lo que una correcta interpretación debió conducir a una conclusión distinta.

Que respecto al reparo por no sustentar los gastos por arrendamiento registrado en la Cuenta Contable 635.2 – Alquiler Edificaciones y en la Cuenta Contable 635.7 – Instalaciones, afirma que la Administración desconoce los contratos de alquiler presentados aduciendo que carecen de fecha cierta, circunstancia que no enerva la fehaciencia de las operaciones. Añade que, tampoco realizó una suficiente actuación probatoria a efectos de obtener los medios probatorios que le permitieron cuestionar la fehaciencia de los alquileres, por lo que el reparo carece de sustento fáctico.

Que indica que el desembolso realizado por concepto de alquileres fue asignado como elemento del costo indirecto, formando parte del costo del servicio, deduciéndose este para determinar la renta bruta del periodo 2016, aplicando de manera supletoria los criterios establecidos en las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, y que el diferencial, se anotó contablemente como gasto administrativo del ejercicio 2016, deduciéndose de la renta bruta, conforme al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al reparo por no sustentar el gasto por diferencia de cambio, indica que aquel obedece a diferencias entre la aplicación de los distintos tipos de cambio, es decir, por el uso del tipo de cambio bancario aplicado por la entidad financiera al momento de realizar las transferencias a las cuentas en soles y el tipo de cambio publicado por SUNAT aplicado a esas mismas transacciones, para lo cual presentó estados de cuentas bancarios y libros contables.

Que respecto a la diferencia de cambio generada por la provisión del pasivo de las cuentas por pagar, refiere que, aplicó el tipo de cambio venta publicado por SUNAT tanto a la fecha de provisión como a la fecha de pago, por lo que el recálculo efectuado por la Administración carece de sustento. Añade que la Administración no ha valorado el cuadro presentado, en el que se sustenta la pérdida por diferencia de tipo de cambio, donde se puede verificar el tipo (obtenido de los sistemas de SUNAT) y el tipo de cambio que usa el banco (el cual se puede verificar en los estados de cuenta proporcionados) son los que generan esta pérdida/ganancia por cambio.

Que finalmente, afirma que no corresponde la aplicación de la tasa adicional del Impuesto a la Renta, sustentando su posición en los argumentos expuestos precedentemente, mediante los cuales pretende desvirtuar los reparos formulados por la Administración.

Que, por su parte, la Administración señala que, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente, efectuó reparos a la determinación renta neta del impuesto a la Renta del ejercicio 2017 al haberse determinado los reparos por: i) Depreciación no sustentada, por el importe de S/ 40 968,00; ii) Costo y/o gasto sustentado con comprobantes de pago dados de baja, por el importe de S/ 185 641,00; iii) Gastos por servicios de producción no sustentados, por el importe de S/ 120 342,00; iv) Gastos por arrendamiento, por el importe de S/ 78 000,00; y, v) Gastos por diferencia de cambio, por el importe de S/ 46 433,00; los cuales han sido emitidos con arreglo a ley.

Que, además, afirma que al no haberse acreditado las operaciones detalladas en los ítems iii), iv) y v) citados precedentemente, estas constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de control posterior, por lo que resultaba aplicable la tasa adicional de 5%.

Que en el presente caso, mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_, depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 24 de setiembre de 2020<sup>1</sup> (fojas \_\_\_\_\_).

<sup>1</sup> Depositados en el buzón electrónico de la recurrente mediante "Notificación\_SOL" de SUNAT en virtud de lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

42, 43, 581 y 582), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017.

Que, en el curso del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente diversa documentación y/o información mediante los siguientes requerimientos y sus respectivos resultados:

**Cuadro N° 01: Requerimiento emitidos**

Requerimiento N°	Fecha de Depósito	Resultado del Requerimiento N°	Cierre del Requerimiento	Fojas
	24/09/2020		19/10/2020	39 a 43
	20/10/2020		28/10/2020	44, 45 y 49 a 51
	09/11/2020		21/07/2021	52 a 56 y 248 a 252
	18/01/2021		28/05/2021	253 a 260 y 268 a 272
	08/03/2021		28/05/2021	273 a 276 y 538 a 541
	28/05/2021		01/07/2021	542 a 551 y 564 a 570
	05/07/2021		16/07/2021	571 a 577

Que, como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió los siguientes valores:

- ❖ **Resolución de Determinación N°** , por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (fojas 615, 620 y 621), al haberse determinado los siguientes reparos:

**Reparos no aceptados**

- Depreciación no sustentada – Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 40 968,00
- Costo y/o gasto sustentado con comprobantes de pago dados de baja – Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 185 641,00
- Gastos por servicios de producción no sustentados – Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 120 342,00
- Gastos por arrendamiento – Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 78 000,00
- Gastos por diferencia de Cambio – Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 46 433,00

- ❖ **Resoluciones de Determinación N°** , por la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017 (fojas 623, 625, 627, 629, 631, 633, 635, 637, 639, 641, 643 y 645).

Que, en ese sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los citados valores han sido emitidos con arreglo a ley.

**1. Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta del ejercicio 2017**

**1.1. Depreciación no sustentada**

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 615), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03665-10-2026

citado impuesto y ejercicio, por depreciación no sustentada, por el importe total de S/ 40 968,00; señalando como sustento del reparo el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° y como base legal aplicable, el inciso f) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 22 del del Reglamento del citado impuesto.

Que de conformidad con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son deducibles, entre otros, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo.

Que el artículo 38 de la mencionada ley dispone 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 dicha ley.

Que el artículo 40 de la citada ley establece 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 podía autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 41 de la indicada ley, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia.

Que como se puede advertir de las normas citadas, la depreciación es la deducción admitida por concepto de desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo afectados a la producción de rentas gravadas, y se debe calcular sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado, conforme con las disposiciones legales en vigencia, debiéndosele agregar a dicho valor, de ser el caso, las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que este Tribunal mediante Resoluciones N° 06794-4-2015 y 09454-4-2017 ha determinado que resulta indispensable contar con los comprobantes de pago o documentos que acrediten la adquisición de los bienes del activo fijo, ya que a partir de ello se puede conocer que el recurrente es el propietario de los bienes y que los ha utilizado en la generación de la renta gravada, así como conocer el valor de su adquisición, monto a partir del cual se puede calcular la depreciación.

Que de conformidad con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 12408-8-2015 los contribuyentes pueden presentar, como documentación sustentatoria de la depreciación, los documentos que acrediten la titularidad de los activos, su valor y fecha de adquisición o producción, un Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo u otro registro de control en el que se detalle cada activo fijo, el costo de adquisición, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente (costos posteriores), los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes, entre otros documentos.

Que de otro lado, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF<sup>2</sup>, establece que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la tabla contenida en dicho inciso, siendo que en el caso de vehículos de transporte (excepto ferrocarriles); hornos en general, equipos de procesamiento de datos, maquinaria y equipos adquirido a partir del 1 de enero de 1991, y otros bienes del activo fijo le resultaba de aplicación el porcentaje anual de depreciación hasta un máximo de 20%, 25%, 10% y 10%, respectivamente.

<sup>2</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 1999.  
Página 5 de 29



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

Que, mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 271), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión a su Registro de Activos Fijos<sup>3</sup> y del archivo PDF denominado "PUNTO 10 - ANALISIS DE PROVISIONES.pdf", presentado en respuesta al Requerimiento N° , verificó que aquella continuó depreciando los siguientes bienes que registraban a valor histórico al 1 de enero de 2017 el importe S/ 0,00, por cuanto su depreciación habría culminado el 31 de diciembre de 2016:

**Cuadro N° 02**

Cuenta Contable del Activo Fijo	Cantidad	Descripción	Fecha de Adquisición	Fecha de Uso del Activo Fijo	Valor Histórico del Activo Fijo	Porcentaje de Depreciación	Depreciación del Ejercicio
334.1	1	Remolcador	03/01/2012	03/01/2012	376 271,20	20.00%	1 030,88
334.1	1	Semiremolcador	10/01/2012	10/01/2012	60 500,86	20.00%	397,81
<b>Total</b>							<b>1 428,69</b>

Que, por otro lado, la Administración observó que el bien adquirido bajo la modalidad de leasing conforme al Contrato N° de fecha 30 de mayo de 2017, consigna en el Registro de Activos Fijos como fecha de inicio de uso el 1 de enero de 2017; sin embargo, señaló que dicha fecha no resultaba correcta, toda vez que el contrato fue suscrito con posterioridad, por lo que la fecha de inicio de uso del bien sería el 1 de junio de 2017. En tal sentido, al no haberse proporcionado información que acredite la fecha efectiva de puesta en funcionamiento del activo, procedió a recalcular la depreciación del ejercicio considerando que consigna como depreciación el 20% anual:

**Cuadro N° 03**

Cuenta Contable del Activo Fijo	Descripción	Tipo y Número de Documento Sustento	Fecha de Adquisición	Fecha de Uso	Valor según Factura US\$	Tipo de Cambio Compra	Valor S/	Depreciación SUNAT	Depreciación según Contribuyente	Diferencia S/
322.4	Semiremolcador	Leasing	30/05/2017	01/06/2017	142 372,88	3,278	466 698,30	54 448,14	93 987,29	39 539,15

Que, en ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente sustentar la diferencia detectada como depreciación en exceso detallada en el Cuadro N° 03, la cual fue deducida como gasto para efectos de determinar la renta neta imponible del ejercicio 2017. Asimismo, le solicitó sustentar, con documentación pertinente y base legal correspondiente, la depreciación consignada en el Cuadro N° 02, precisando que, de no cumplir con lo requerido, procedería a efectuar el reparo por el importe de S/ 40 967,74, el cual tiene incidencia en la determinación de la renta neta imponible para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017<sup>4</sup>.

Que mediante escrito presentado el 29 de enero de 2021 (fojas 265 y 266), la recurrente manifestó lo señalado por la Administración en que no tenía sustento por los siguientes motivos: 1) Respecto de la observación 1: i) Registro de Activos fijos 2016: el saldo por depreciar para el 2017 de los activos fijos alegados es S/ 1 428,69; y, ii) Registro de Activos fijos 2017: el saldo depreciado para el 2017 de los activos fijos alegados es S/ 1 428,69 y el saldo por depreciar para el 2018 de los activos fijos alegados es S/ 0,01; 2) Respecto de la observación 2: Reconoció que cometió error material al calcular la depreciación del ejercicio respecto al bien alegado por la Administración.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 259 y 260 vuelta), la Administración señaló, que la recurrente se limitó a indicar que el saldo de la depreciación de los bienes observados ascendía a S/ 1 428,69 y a proporcionar el detalle del Registro de Activos Fijos; no

<sup>3</sup> Legalizado ante notaria pública de Tumbes Virginia S. Davis Garrido bajo el registro el día 31 de agosto de 2010.

<sup>4</sup> La Administración incurre en error material al señalar "2016" en lugar de "2017" (foja 271 vuelta).



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

obstante, no explicó cómo efectuó el cálculo de la depreciación de los bienes detallados en el Cuadro N° 02. Preciso que, las fechas de adquisición de dichos bienes corresponden al 03 y 10 de enero de 2012 respectivamente, y la depreciación es del 20% anual; por lo que los bienes se depreciaron en el año 5, esto es, al término del año 2016. En ese sentido, al no haberse proporcionado el cálculo de la depreciación observada ni documentos que sustente la fecha en que se verifique el inicio del uso, tales como guías de remisión remitente o transportista que permita verificar en momento en que los bienes se encontraron en condiciones de operar conforme a lo previsto por la recurrente, concluyó que no se desvirtuó la observación formulada.

Que, por otro lado, respecto de la diferencia establecida en el Cuadro N° 03, la Administración indicó que la recurrente reconoció haber cometido un error material en el cálculo de dicha depreciación.

Que, en virtud de lo expuesto, la Administración procedió a efectuar el reparo por depreciación en exceso ascendente a S/ 40 967,74, el cual incide en la determinación de la Renta Neta Imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2017.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 576), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la referida observación, a fin de que aquella formule sus descargos; no obstante, conforme se dejó constancia en el resultado del citado requerimiento (foja 573 vuelta), la recurrente no presentó descargo alguno, por lo que la observación fue mantenida.

- En cuanto a la depreciación de los activos fijos registrados en la Cuenta Contable 334.1 – Cuadro N° 02

Que de autos se advierte que la recurrente registró en el Registro de Activos Fijos (foja 192), en la Cuenta Contable 334.1, un (1) remolcador y un (1) semiremolcador, adquiridos el 3 y 10 de enero de 2012, considerando como valor histórico los importes de S/ 376 271,20 y S/ 60 500,86, respectivamente, y como depreciación para el ejercicio 2017 por dichos bienes, las sumas de S/ 1 030,88 y S/ 397,81, respectivamente, al aplicarse la tasa de depreciación.

Que, sobre el particular, conforme lo expuesto en punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 259 y 260 vuelta) y de lo detallado en el Cuadro N° 02, la Administración verificó que dichos bienes, al haber sido adquiridos en enero de 2012 y estar sujetos a una tasa de depreciación del 20% anual, agotaron su valor histórico al término del ejercicio 2016; por lo que al 1 de enero de 2017 su valor en libros ascendía a S/ 0,00, no existiendo base depreciable que permita reconocer gasto alguno por dicho concepto en el referido ejercicio.

Que ahora bien de la lectura del resultado del Requerimiento N° N° es la propia Administración que ha señalado que la recurrente no ha documentado el uso de los bienes, apreciándose que fueron adquiridos en enero de 2012, y que correspondía una depreciación del 20%, por lo que al año 2017 no había depreciación pendiente a establecerse como gasto de dicho ejercicio.

Que como puede apreciarse, si bien existe documentación sobre la fecha de adquisición de los bienes (enero de 2012) no existe elementos probatorios que permitan establecer que en dicho mes su usaron como pretende establecer la Administración, además el inciso b) artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo, establece un porcentaje máximo de depreciación de hasta 20%, lo cual conlleva a afirmar que la recurrente no debe traspasar dicho porcentaje pero no existe restricción legal que aplique un porcentaje menor para efectos tributarios; esto es, no debe tratarse como una depreciación lineal de 5 años como ha pretendido la Administración.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

Que, en ese sentido, al haberse registrado depreciación en el ejercicio 2017 por los montos antes señalados, y no haber la Administración sustentado correctamente el reparo efectuado, corresponde levantar el mismo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia pronunciarse sobre los demás aspectos de la improcedencia del aludido reparo alegado por la recurrente.

- En cuanto a la depreciación del activo fijo registrado en la Cuenta Contable 322.4 - Cuadro N° 03

Que de autos se aprecia copia de la Escritura Pública del Contrato de Constitución de Arrendamiento Financiero, celebrado el 30 de mayo de 2017 entre la recurrente (la arrendataria) y el (el arrendador), mediante el cual el arrendador otorgó en arrendamiento financiero a favor de la recurrente un remolcador detallado en el Anexo N° 01 por un valor de US\$ 142 372,88 (fojas 75 a 94).

Que, asimismo, se observa que la recurrente registró en el Registro de Activos Fijos, en la Cuenta Contable 322.4, un (1) remolcador, adquirido el 30 de mayo de 2017 (foja 191), considerando como valor histórico el importe de S/ 469 936,43 y como depreciación para el ejercicio 2017 por dicho bien, la suma de S/ 93 987,29.

Que, sobre el particular, conforme lo expuesto en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° : (fojas 259 y 260 vuelta) y de lo detallado en el Cuadro N° 03, la Administración detectó depreciación en exceso registrada en la "Cuenta Contable 322.4 – Remolcador" del Registro de Activos Fijos (foja 191), por un monto ascendente a S/ 39 539,15, monto que fue reconocido por la propia recurrente en su escrito de fecha 29 de enero de 2021 (foja 265).

Que, en consecuencia, se verifica que la Administración ha reparado el exceso de depreciación detectado, conforme a los registros y libros contables de la recurrente, así como en el contrato de arrendamiento financiero antes citado, lo que se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que, en cuanto al argumento de la recurrente, referido a que la Administración inició el cómputo de la depreciación del bien observado desde una fecha que no correspondía, cabe precisar que la depreciación fue calculada con base en la información registrada en el Registro de Activos Fijos y en el contrato de arrendamiento presentado por la propia recurrente, y del propio reconocimiento expreso por parte de la recurrente. Asimismo, conforme lo expuesto precedentemente, fue la recurrente quien reconoció haber cometido un error material en el cálculo de la depreciación, por lo que no se evidencia vulneración al principio de verdad material como erradamente alega.

## 1.2. Costo y/o gasto sustentado con comprobantes de pago dados de baja

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 615), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado impuesto y ejercicio, por costo y/o gasto sustentado con comprobantes de pago dados de baja, por el importe de S/ 185 641,00; señalando como sustento del reparo el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , y como base legal aplicable, el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso j) del artículo 44 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970<sup>5</sup>, aplicable al caso de autos, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría,

<sup>5</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de diciembre de 2006.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

los gastos cuya documentación sustentatoria no cumplieran con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 de la ley son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que de acuerdo con el inciso 4.1. del numeral 4 del artículo 12 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 254-2011-SUNAT<sup>6</sup>, la declaración de baja y cancelación de documentos no entregados se realizará mediante el Formulario Virtual N° 855 denominados "Declaración de Baja y Cancelación": a) La baja de serie, cuando se retire uno o más puntos de emisión; b) La baja de documentos por deterioro; c) La baja de documentos por robo o extravío, d) La baja de facturas, liquidaciones de compra, recibos por honorarios, notas de crédito, notas de débito y guías de remisión del remitente por cambio de régimen, modificado por Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT, con motivo del ingreso al Nuevo Régimen Único Simplificado. La declaración deberá ser presentada hasta la fecha en que se realice el cambio de régimen, e) La cancelación de autorización de impresión cuando no se llegue a imprimir los documentos autorizados. La declaración será presentada antes o conjuntamente con la siguiente solicitud de autorización de impresión, y f) La baja de documentos vinculados a tributos cuya baja se comunica. La declaración será presentada antes o conjuntamente con la comunicación de baja de tributo.

Que el inciso 4.3 de la norma en mención, modificado por Resolución de Superintendencia N° 156-2013/SUNAT<sup>7</sup>, precisa que los documentos declarados de baja deberán ser destruidos, y que la declaración de baja y cancelación, salvo el caso de robo o extravío, no exime de la responsabilidad por la circulación posterior de los documentos; asimismo, que a partir de la declaratoria de baja de documentos se considera que éstos dejan de existir como tales, por lo que su uso con posterioridad a dicha declaratoria acarreará la configuración de las infracciones previstas en los numerales 1, 4, 8 y 15 del artículo 174 del Código Tributario, según corresponda.

Que, de acuerdo con las normas antes citadas, mediante la declaratoria de baja de comprobantes de pago, éstos dejan de existir como tales.

Que, mediante el punto 4 del Requerimiento N° (foja 270), la Administración indicó que, del análisis del Registro de Compras Electrónico, de los comprobantes de pago de compras presentados por la recurrente y de la información que obra en sus sistemas, observó que aquella registró operaciones cuyo documentos de origen corresponde a los Comprobantes de Pago N° , los cuales fueron dados de baja por el proveedor , por el importe total ascendente a S/ 185 640,68.

Que, en ese sentido, la Administración requirió a la recurrente sustentar con documentación original de fecha cierta y con la base legal correspondiente, el motivo por el cual registró en su contabilidad los referidos comprobantes de pago de compras; señalando que, de no sustentar lo requerido, procedería a efectuar el reparo por el importe de S/ 185 640,68, el cual tiene incidencia en la determinación de la renta neta imponible para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que, mediante escrito presentado el 29 de enero de 2021 (fojas 263 y 264 vuelta), la recurrente manifestó que, al momento de la emisión y registro de los comprobantes de pago observados, verificó que se encontraban válidos.

<sup>6</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 29 de octubre de 2011.

<sup>7</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 15 de mayo de 2013.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 256), la Administración señaló que, a fin de verificar la emisión de los comprobantes de pago por parte del proveedor le notificó la Carta N°<sup>8</sup>; no obstante, hasta la fecha de emisión del presente resultado, dicho proveedor no proporcionó información y/o documentación que confirme la emisión de los comprobantes de pago observados.

Que, asimismo, indicó que, pese a haber comunicado a la recurrente dicha observación, ésta no proporcionó documentación que acreditara las operaciones comerciales, tales como comunicaciones con el proveedor confirmando la emisión de los referidos comprobantes de pago, señalando como base legal aplicable el artículo 20 e inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta y el segundo párrafo del numeral 4.3 del artículo 12 del Reglamento del Comprobante de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT.

Que, en ese contexto, la Administración precisó que, al sustentarse el costo y/o gasto con documentos no considerados comprobantes de pago, toda vez que fueron dados de baja por el proveedor, la recurrente no acreditó la observación realizada; por lo que procedió a determinar el reparo ascendente a S/ 185 640,68, el cual tiene incidencia en la determinación de la renta neta imponible para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2017.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 576), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la referida observación, a fin de que aquella formule sus descargos; siendo que, en el resultado del citado requerimiento (foja 573 vuelta), se dejó constancia que la recurrente no presentó sus descargos por lo que se mantuvo la observación.

Que, de acuerdo con lo señalado en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , los costos y/o gastos sustentados con comprobantes de pago de compras dados de baja (constituyen facturas físicas), se encuentran registrados en el Registro de Compras Electrónicas, conforme lo siguiente:

**Cuadro N° 04 – Comprobantes de Pago dados de baja**

Periodo	Fecha	CDP N°	Proveedor	Base Imponible	IGV	Total
01-2017	21/01/2017			18 864,41	3 395,59	22 260,00
08-2017	17/08/2017			16 372,88	2 947,12	19 320,00
08-2017	29/08/2017			46 779,66	8 420,34	55 200,00
09-2017	09/09/2017			46 779,66	8 420,34	55 200,00
09-2017	19/09/2017			2 183,05	392,95	2 576,00
12-2017	29/09/2017			54 661,02	9 838,96	64 500,00
<b>Total</b>				<b>185 640,68</b>		

Que de autos se advierte que el reparo por costos y/o gastos sustentados con comprobantes de pago dados de baja se sustenta en el hecho de que los comprobantes de pago detallados en el cuadro precedente, emitidos por el proveedor , habrían sido dados de baja por este, por lo que tales documentos contravienen lo previsto en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, la recurrente señala que se le pretende desconocer costos y/o gastos debidamente sustentados con comprobantes de pago, bajo el argumento de que estos habrían sido dados de baja por el

<sup>8</sup> Depositada el 24 de setiembre de 2020, en el buzón electrónico del proveedor , mediante "Notificación\_SOL" de SUNAT en virtud de lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 579 a 581).



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

proveedor, sin que la Administración haya acreditado tal circunstancia mediante la correspondiente consulta de baja ni haya precisado los montos involucrados. Agrega que, con tal proceder, se le estaría imputando una responsabilidad que correspondería a un tercero, esto es, al proveedor, lo cual excedería el ámbito de sus obligaciones como contribuyente.

Que a efectos de desvirtuar dicho argumento, mediante la Carta N° depositada el 24 de setiembre de 2020 en el buzón electrónico del proveedor (fojas 579 a 581), la Administración le solicitó que indicara por escrito si había realizado o no operaciones de venta con la recurrente durante el periodo de enero a diciembre de 2017; precisándole, además, que los Comprobantes de Pago N° , que habrían sido emitidos a favor de la recurrente, figuraban como dados de baja; dejándose constancia en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (foja 256) que, hasta la fecha de emisión de dicho documento, el referido proveedor no había cumplido con el requerimiento formulado.

Que al respecto, debe indicarse que conforme con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 04405-5-2003 y 03545-3-2009, el hecho de que las facturas emitidas hayan sido dadas de baja no enerva la validez, siempre que cumplan con requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago. Asimismo, siguiendo el criterio señalado en la Resolución N° 01154-3-2000, 10813-3-2010 y 15658-1-2013, situaciones como las que una determinada factura haya sido dada de baja escapan al conocimiento del comprador o usuario que solicita la emisión de un comprobante de pago, en tanto este actúa de buena fe al momento de efectuar la operación.

Que de lo expuesto, se concluye que, si bien la verificación de la correcta emisión del comprobante de pago corresponde al adquirente, dicha exigencia solo puede formularse en la medida en que el incumplimiento del emisor resulte objetivamente verificable por dicho adquirente al momento de efectuar la operación de adquisición.

Que en tal sentido, el reparo no se encuentra debidamente fundamentado por lo que procede revocar la apelada en este extremo y levantar el reparo formulado por la Administración, por el importe de S/ 185 640,68.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos esbozados por la recurrente.

### 1.3. Gastos por servicios de producción

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 615), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado impuesto y ejercicio, gastos por servicio de producción, por el importe de S/ 120 342,00; señalando como sustento del reparo el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° i.

Que de conformidad con el inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que además, el inciso v) del artículo 37 de la mencionada ley, dispone que son deducibles, entre otros, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

Que el inciso j) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 177-2008-EF<sup>9</sup>, dispone que las retribuciones pagadas con motivo del trabajo prestado en forma independiente a que se refieren los incisos e) y f) del artículo 34 de la ley, y sus correspondientes retenciones, serán consignadas en un libro denominado "Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta", el que servirá para sustentar tales gastos.

Que asimismo, indica que ello no será de aplicación en caso los sujetos estén obligados a incluir tales retribuciones en la planilla electrónica a que se refiere el Decreto Supremo N° 018-2007-TR o para aquellos que, sin estarlo, ejerzan la opción de llevar dicha planilla para presentarla ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, en cuyo caso la planilla electrónica servirá para sustentar tales gastos y por tanto no podrán sustentarse con el "Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta". Finalmente, se dispone que en ningún caso los perceptores de las retribuciones a que se refiere dicho inciso deben otorgar comprobantes de pago por las mencionadas rentas.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002 y 00886-5-2005, entre otras, ha señalado que para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que según el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 03708-1-2004, entre otras, 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, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 05640-5-2006, se ha establecido que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 569), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión efectuada a su Libro Diario N° 04, verificó que se había registrado anotaciones en la Cuenta Contable 633.1.1 – Servicios de Producción, con la glosa correspondiente a la provisión de costos de producción de los meses de enero, febrero, mayo y de julio a diciembre, por un importe total de S/ 120 341,68.

Que en ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente sustentar, mediante documentos probatorios originales de fecha cierta y la base legal correspondiente, que dicho gasto resulta necesario para producir y/o mantener la fuente generadora de Renta de Tercera Categoría, así como acreditar que cuenta con la documentación sustentatoria pertinente que demuestre la causalidad, realización, naturaleza, cuantía, razonabilidad, y necesidad del gasto consignado en la cuenta contable antes indicada. Asimismo, le solicitó presentar la siguiente documentación:

- Comprobantes de pago.
- Por la adquisición de los bienes y/o prestación de servicios, un escrito detallando la forma de contacto con los proveedores, recepción y traslado de los bienes, forma de pago y destino de los bienes.
- Copias de las guías de remisión remitente y guías de remisión transportista, de corresponder.

<sup>9</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2008.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

- Informes detallados del tipo de servicio recibido, de corresponder.
- Contratos suscritos con el prestador de los servicios observados, de corresponder.
- Proformas, cartas de presentación, cotizaciones y/o valorizaciones recibidas de proveedores.
- Órdenes de Compra y/o Servicios.
- Documentos que acrediten la forma de pago: Voucher de caja, recibos, vales, constancias de pago, cheques, depósitos bancarios y otros utilizados en el pago a los proveedores.
- Exhibir el original y proporcionar fotocopia de los pagos efectuados por las operaciones observadas, tales como depósitos en cuenta, cheques, transferencias bancarias, otros.
- Documentos refrendados en el que conste la recepción conforme del pago por parte de los proveedores por cada comprobante de pago.
- Otra documentación que considere necesario a fin de sustentar lo observado.

Que mediante escrito presentado el 10 de junio de 2021 (foja 562), la recurrente manifestó que los gastos observados corresponden a retribuciones pagadas por servicios prestados sin relación de subordinación, los cuales no fueron consignados inicialmente en la planilla electrónica – PLAME, aunque sí registrados en sus libros contables. Indicó que dichos gastos correspondían al pago del personal que presta apoyo a las actividades de estiba, ensacado, pesado, entre otros, realizadas en cuadrillas por periodos de 5 a 15 días con los implementos que se les otorgaba; agregando que, debido a la forma de operar del personal, le resultó imposible incorporarlos a la planilla electrónica, y que el incumplimiento de dicha formalidad no podía desconocer la existencia de la relación jurídica con tales trabajadores.

Que no obstante, en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 549 y 550 vuelta), la Administración señaló, que la recurrente efectuó declaraciones rectificatorias de la Planilla 601 el 10 de noviembre de 2020. Preciso que las declaraciones juradas rectificatorias mensuales del PLAME se efectuaron en la misma fecha de la declaración jurada anual rectificatoria del ejercicio gravable 2017 que fue realizada mediante Formulario 706 N° , en la que consignó la deducción de los gastos observados; precisando además que con anterioridad había presentado otra declaración jurada rectificatoria del citado ejercicio mediante Formulario 706 N° , el 1 de julio de 2020.

Que asimismo, la Administración indicó que, si bien la recurrente afirmó que los gastos observados correspondían a retribuciones pagadas por servicios prestados sin relación de subordinación, no indicó el tipo de renta percibida las personas declaradas en el PLAME, esto es, si se trataba de rentas de cuarta o quinta categoría, ni presentó contratos de trabajo, libro de retenciones, libro de planillas, recibos por honorarios, boletas o recibos de pago que acrediten la cancelación de las retribuciones a los trabajadores declarados, ni libro de asistencia, informes o reportes emitidos por el jefe de producción de las cuadrillas, documentos de entrega y/o recepción de los implementos, u otra documento que acredite la causalidad, realización, naturaleza, cuantía, razonabilidad y necesidad del gasto observado, conforme fue requerido en el Requerimiento N° .

Que adicionalmente, precisó que en las declaraciones mensuales del PLAME se consignó un ingreso devengado y pagado, declarar aportaciones y/o contribuciones tales como ESSALUD y ONP, manteniéndose la base imponible de la declaración original, tampoco presentó los contratos de trabajo y su respectiva inscripción en el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, a fin de verificar el tipo de relación y/o contrato que contaban las personas informadas en su planilla.

Que señaló que, durante los Procedimientos de Fiscalización Definitiva de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, la recurrente sostuvo argumentos similares respecto de la Cuenta Contable 633.1 - Servicio de Producción, indicando que correspondían a retribuciones pagadas por servicios prestados sin relación de subordinación no consignados inicialmente en el PLAME pero que sí fueron registrados en sus libros contables y que correspondían a personal que realizaba los servicios de estiba, ensacado, pesado, entre otros respecto de los productos de melaza líquida de caña de azúcar, así como que realizaban sus labores con los implementos que les otorgaba y pese a que se le indicó no presentó, contratos de trabajo, libro de



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

retenciones, libro de planillas, recibos por honorarios, boletas de pago y/o recibos de pago que sustente la cancelación de las retribuciones a los trabajadores declarados, Libro de Asistencia, Informes emitidos por el jefe de producción, Reportes de conformidad emitidos por el jefe de producción, documentos de entrega y/o recepción de los implementos, u otro documento que acredite la causalidad, realización, naturaleza, cuantía, razonabilidad, y necesidad del gasto consignado en la cuenta contable observado, al vencimiento del requerimiento N° del presente procedimiento de fiscalización del ejercicio 2017, no proporcionó documentación alguna a fin de sustentar la deducción observada.

Que la Administración señaló que la recurrente no sustentó la efectiva relación laboral con las nuevas personas declaradas en su planilla, ni la respectiva cancelación de los ingresos declarados como devengados y pagados.

Que añade que le solicitó explícitamente sustentar con documentos probatorios originales de fecha cierta y la base legal correspondiente, que dicho gasto es necesario para producir y/o mantener la fuente generadora de Renta de Tercera Categoría con la documentación sustentatoria pertinente que acredite la causalidad, realización, naturaleza, cuantía, razonabilidad, y necesidad del gasto consignado en las cuentas contables observadas; sin embargo, el contribuyente no presentó ni proporcionó lo solicitado, y es de mencionar que el Tribunal Fiscal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 04779-5-2004, 8281- 5-2008, 1923-4-2004, 1807-4-2004 y 325-1-2005, que para tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que resulta necesario acreditar de manera fehaciente que estos se han realizado y la naturaleza de los mismos, debiendo el contribuyente contar con las pruebas razonables y suficientes para sustentarlas.

Que en consecuencia, de acuerdo con lo detallado precedentemente, la recurrente no sustentó el importe de S/ 120 341,68 de la Cuenta Contable 633.1 – Servicios de Producción, por lo que procedió a determinar el reparo ascendente a S/ 120 341,68, el cual tiene incidencia en la determinación de la renta neta imponible del impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 576 vuelta), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la referida observación, a fin de que aquella formule sus descargos; siendo que, en el resultado del citado requerimiento (fojas 572 y 573), se dejó constancia que la recurrente no presentó sus descargos por lo que se mantuvo la observación.

Que según se aprecia en el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 611 a 614), la recurrente tiene como actividad económica la venta minorista de otros productos de almacén - CIIU 52190.

Que de acuerdo con lo señalado en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° los gastos observados se encuentran en el Libro Diario N° 04 detallados en la Cuenta Contable 633.1 - Servicio de Producción, por el importe total de S/ 120 342,00, por la provisión de los costos de producción de enero, febrero, mayo y de julio a diciembre de 2017.

## Cuadro N° 05 – Servicios de Producción

Periodo	Fecha	Glosa	Cuenta Contable	Nombre de Cuenta	Debe S/
01-2017	31/01/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de enero	633.1.1	Servicios de producción	10 192,04
02-2017	28/02/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de febrero	633.1.1	Servicios de producción	2 113,88
05-2017	31/05/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de mayo	633.1.1	Servicios de producción	25 272,96
07-2017	31/07/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de julio	633.1.1	Servicios de producción	9 717,20
08-2017	31/08/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de agosto	633.1.1	Servicios de producción	19 824,24



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

09-2017	30/09/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de setiembre	633.1.1	Servicios de producción	27 589,76
10-2017	31/10/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de octubre	633.1.1	Servicios de producción	1 978,68
11-2017	30/11/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de noviembre	633.1.1	Servicios de producción	6 482,12
12-2017	31/12/2017	Por la provisión de los costos de producción del mes de diciembre	633.1.1	Servicios de producción	17 170,80
<b>Total</b>					<b>120 341,68</b>

Que a fin de sustentar la fehaciencia de los gastos por servicio de producción, la recurrente proporcionó copias del Libro Diario y Libro Mayor N° 04 (fojas 277 a 307 y 342 a 532), sin embargo, de acuerdo al criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01807- 4-2004 y 01145-1-2005, a fin de acreditar la fehaciencia de las operaciones no basta con presentar el registro contable de las operaciones, puesto que resulta indispensable que se presente documentación que demuestre con indicios razonables de la efectiva prestación del servicio.

Que en el procedimiento de fiscalización, la recurrente no cumplió con proporcionar documentación sobre el control de ingreso y salida del personal que habría contratado, tampoco se adjuntaron informes, reporte de conformidad emitido por el Jefe de Producción con la finalidad de supervisar el servicio prestado, documentos de entrega y/o recepción de los implementos, por el cual se acredite que los insumos requeridos fueron entregados al personal, ni documentos en los que se verifique su devolución al término de las labores.

Que, por otro lado, se observa que la recurrente, a los gastos que anotó en la Cuenta 633.1 – Servicios de producción, pretendió darle la naturaleza de renta de quinta categoría, contrariamente a lo sostenido inicialmente, apreciándose que el registro del personal a la Planilla Electrónica (PLAME) se realizó mediante declaraciones juradas rectificatorias presentadas el 10 de noviembre de 2020 (fojas 795 a 800), esto es, con posterioridad al depósito de la Carta N° efectuado en el buzón electrónico de la recurrente del 24 de setiembre de 2020 (581 y 582), en los que informó el incremento de trabajadores dependientes, sin indicar el importe de aportaciones y/o contribuciones al EsSalud y ONP ni la base imponible, teniendo en cuenta que la remuneración se encuentra afecta al pago de estos aportes, ni mucho menos acreditó las ejecución de las labores que se habría realizado por parte de dicho personal, hecho que le resta fehaciencia para sustentar el presente reparo.

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de la operación observada, pese a corresponderle la carga de la prueba. En efecto, no se aprecia que la recurrente hubiera adjuntado documentación de la ejecución de los servicios, quién los efectuó, donde se realizó, entre otros, que acrediten de manera fehaciente su realización.

Que, en ese sentido, al no haberse acreditado la fehaciencia de los gastos registrados en la Cuenta 633.1 – Servicio de Producción, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cuanto a lo señalado que las normas glosadas por la Administración para sustentar el presente reparo son ambiguas y generan confusión respecto al concepto que está siendo reparado, debemos mencionar que debe existir un sustento documentario para poder acreditar cualquier desembolso ya sea que se encuentre destinado al gasto o forme parte del costo y, por otro lado, si bien la Administración requirió, entre otros, sustentar la causalidad de las operaciones anotado en la Cuenta 633.1 – Servicios de Producción, también lo es que solicitó la acreditación de su realización, por lo que el presente reparo se sustentó en la falta de la realización de los servicios observados, por lo tanto, carece de sustento lo alegado en sentido contrario.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

## 1.4. Gastos por Arrendamiento

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 615), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado impuesto y ejercicio, por gastos por arrendamiento, por el importe de S/ 78 000,00; señalando como sustento del reparo el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , y como base legal aplicable, el artículo 37 e inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, por su parte, el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 30296, dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, prevé que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 antes citado son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que según el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Que el artículo 2 del mencionado reglamento, prevé que solo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el citado reglamento, las facturas, los recibos por honorarios, las boletas de venta, las liquidaciones de compra, los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4 del mismo reglamento, tales como boletos de avión, los expedidos por bancos, aseguradoras, AFP y EPS, boletos emitidos por las empresas de transporte público urbano de pasajeros, y otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT.

Que, a su vez, el inciso a) del numeral 6.2 del artículo 4 del referido reglamento prevé que permitirán sustentar gasto, costo o crédito deducible para efecto tributario, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario, los recibos por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles que generen rentas de primera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, los cuales serán proporcionados por la SUNAT.

Que el literal b) del inciso 1.1 del numeral 1 del artículo 6 del mencionado reglamento, modificado por la Resolución de Superintendencia N° 176-2006/SUNAT<sup>10</sup>, dispone que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso, derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y en general todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 01377-1-2007, serán deducibles para efecto del Impuesto a la Renta los gastos que se encuentren sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, debiendo precisarse que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto de las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo, caso

<sup>10</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 21 de octubre de 2006.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Criterio recogido en las Resoluciones N° 07120-10-2019, 06046-10-2020, 05035-10-2023 y 05747-4-2025, entre otras.

Que, de lo expuesto, se puede advertir que uno de los requisitos para efectuar la deducción del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, es que los contribuyentes cuenten con el comprobante de pago respectivo emitido de acuerdo con la normatividad correspondiente.

Que, en el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 568 vuelta y 569 vuelta), la Administración comunicó a la recurrente que, del análisis del detalle de su contabilidad e información presentada y/o proporcionada mediante expediente electrónico y mesa de partes virtual, así como de sus registros y libros contables, en específico de la revisión efectuada al Libro Diario N° 04, verificó el registro de anotaciones en la Cuenta Contable 635.2 - Alquiler de edificaciones, por el importe de S/ 18 000,00, y en la Cuenta Contable 635.7 - Instalaciones, por el importe de S/ 60 000,00, dando un importe total de S/ 78 000,00.

Que, en tal sentido, le requirió sustentar, mediante documentos probatorios originales de fecha cierta y la base legal correspondiente, que dichos gastos resultan necesarios para producir y/o mantener la fuente generadora de Renta de Tercera Categoría, así como acreditar que cuenta con documentación sustentatoria pertinente que acredite la causalidad, realización, naturaleza, cuantía, razonabilidad, y necesidad del gasto consignado en las cuentas contables antes detalladas. Para tal efecto, le solicitó entre otros, lo siguiente:

- Comprobantes de pago: recibo por arrendamiento y/o factura.
- Dirección de los locales, domicilios, depósitos, almacenes u otros inmuebles materia de arrendamientos, indicando si fueron declarados ante la Administración Tributaria.
- Documentos que acrediten la forma de pago, tales como voucher de caja, recibos, vales, constancias de pago, cheques, depósitos bancarios y otros utilizados en el pago a los proveedores. Asimismo, en caso de operaciones sean mayores a S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00 y en virtud con lo establecido en el artículo 4, 5 y 8 de la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la evasión y para la Formalización de la Economía, exhibir el original y proporcionar fotocopia refrendada por el representante legal del sustento de los medios de pago utilizados (depósitos en cuenta, cheques, transferencias bancarias, otros).

Que precisó que en respuesta al Requerimiento N° la recurrente presentó un archivo Excel denominado "PUNTO 14 - RECIBOS DE ARRENDAMIENTO - NO TENEMOS" en el que no consignó información<sup>11</sup>.

Que finalmente, señaló que, de no sustentar lo requerido, procedería a efectuar el reparo por el importe de S/ 78 000,00, con incidencia en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2017.

<sup>11</sup> En el punto 14 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° : (foja 251 vuelta), la Administración solicitó al recurrente que presente "Recibos de arrendamientos, de corresponder"; advirtiéndose en el mismo punto y anexo del resultado del citado requerimiento, que aquella dejó constancia que la recurrente no presentó ni proporcionó en archivo PDF recibos de arrendamiento e indicó archivo Excel denominado "PUNTO 14 – RECIBOS DE ARRENDAMIENTO NO CORRESPONDE". En ese sentido, la Administración incurre en error material al indicar en el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 568 vuelta), "(...) en respuesta al Requerimiento N° presentó un archivo Excel denominado PUNTO 17 – RECIBOS DE ARRENDAMIENTO – NO TENEMOS, en el que no consignó información", en lugar de "(...) en respuesta al Requerimiento N° presentó un archivo Excel denominado PUNTO 14 – RECIBOS DE ARRENDAMIENTO – NO TENEMOS, en el que no consignó información".



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

Que en respuesta a lo requerido, mediante escrito del presentado el 10 de junio de 2021 (foja 562 vuelta), la recurrente señaló que los importes contabilizados en las citadas cuentas contables corresponden a gastos efectuados por concepto de arrendamientos financieros en el ejercicio 2017; precisando que en la documentación adjunta constan la modalidad de pago, comprobantes, dirección del local y las demás cláusulas contractuales.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 548 y 549), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente e indicó que, de la revisión de los archivos presentados, no se verificó ninguna factura por arrendamiento, recibos por arrendamientos, contratos, ni medios de pago que sustenten la cancelación de los gastos observados.

Que asimismo, precisó que la recurrente no indicó quien sería su arrendador ni el tipo de comprobante de pago que este le habría emitido.

Que indicó también que, en respuesta al Requerimiento N° , la recurrente presentó un archivo Excel denominado "PUNTO 14 - RECIBOS DE ARRENDAMIENTO - NO CORRESPONDE", en el cual no consignó información.

Que en ese sentido, al no haberse sustentado los gastos por arrendamiento con los respectivos comprobantes de pago, la Administración procedió a determinar el reparo por el importe de S/ 78 000,00, el cual incide en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría correspondiente al ejercicio 2017.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 576 vuelta), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la referida observación, a fin de que aquella formule sus descargos; siendo que, en el resultado del citado requerimiento (fojas 572 y 573), se dejó constancia que la recurrente no presentó sus descargos por lo que se mantuvo la observación.

Que de acuerdo con lo señalado en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , los gastos por arrendamiento observados se encuentran registrados en el Libro Diario N° 04, en la Cuenta Contable 635.2 – Alquiler de edificaciones y en la Cuenta Contable 635.7 – Instalaciones, por los importes de S/ 18 000,00 y S/ 60 000,00 respectivamente, conforme se detalla a continuación:

**Cuadro N° 06 – Gastos por Arrendamiento**

Periodo	Fecha	Glosa	Apellidos y nombres o Razón Social	Cuenta Contable	Nombre de Cuenta	Debe S/
01-2017	31/01/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
02-2017	28/02/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
03-2017	31/03/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
04-2017	30/04/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
05-2017	31/05/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
06-2017	30/06/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
07-2017	31/07/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
08-2017	31/08/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
09-2017	30/09/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
10-2017	31/10/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
11/2017	30/11/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
12/2017	31/12/2017	Arrendamiento de Oficina en Lima		635.2	Alq. Edificaciones	1 500,00
<b>Total Cuenta Contable 635.2 – Alq. Edificaciones:</b>						<b>18 000,00</b>
01/2017	31/01/2017	Arrendamiento de Planta para Producción		635.7	Instalaciones	3 000,00
01/2017	31/01/2017	Arrendamiento de Almacén y Oficina		635.7	Instalaciones	2 000,00
02/2017	28/02/2017	Arrendamiento de Planta para Producción		635.7	Instalaciones	3 000,00



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

02/2017	28/02/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
03/2017	31/03/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
03/2017	31/03/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
04/2017	30/04/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
04/2017	30/04/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
05/2017	31/05/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
05/2017	31/05/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
06/2017	30/06/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
06/2017	30/06/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
07/2017	31/07/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
07/2017	31/07/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
08/2017	31/08/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
08/2017	31/08/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
09/2017	30/09/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
09/2017	30/09/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
10/2017	31/10/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
10/2017	31/10/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
11/2017	30/11/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
11/2017	30/11/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
12/2017	31/12/2017	Arrendamiento de Planta para Producción	635.7	Instalaciones	3 000,00
12/2017	31/12/2017	Arrendamiento de Almacen y Oficina	635.7	Instalaciones	2 000,00
<b>Total Cuenta Contable 635.7 – Instalaciones:</b>					<b>60 000,00</b>

Que, en el caso de autos, conforme se dejó constancia en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , la recurrente no presentó copia de los contratos de arrendamiento, ni adjuntó los respectivos comprobantes de arrendamiento pago u otra documentación idónea que sustente los gastos realizados por el importe total de S/ 78 000,00; documentación que tampoco fue aportada en etapa de reclamación, por lo que acuerdo con el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, tales gastos no son deducibles, encontrándose el reparo arreglado a ley, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que, en cuanto al alegato de la recurrente, referido a que la Administración habría desconocido los contratos de alquiler presentados y que dicha circunstancia no enerva la fehaciencia de las operaciones, cabe precisar que, conforme a lo expuesto, la recurrente no presentó contratos de arrendamiento, ni comprobantes de pago, ni medios de pago que acrediten la cancelación de los importes registrados en las Cuentas Contables 635.2 – Alquiler de edificaciones y 635.7 – Instalaciones, pese a haber sido expresamente requerida para tal efecto mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° . En ese sentido, el reparo no se sustenta en un cuestionamiento formal de documentos, sino en la ausencia de documentación sustentatoria que permita que permita verificar el cumplimiento de los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, resultando aplicable el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; por lo que se desvirtúa el alegato formulado por la recurrente en sentido contrario.

Que, en cuanto al argumento de la recurrente, referido a que el reparo carece de sustento fáctico, por cuanto la Administración no realizó una suficiente actuación probatoria a efectos de obtener los medios probatorios que le permitiera cuestionar la fehaciencia de los alquileres, cabe precisar que este Tribunal, mediante las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013, entre otras, ha establecido que la realización de cruces de información con terceros, inspecciones, pericias u otras actuaciones probatorias constituye una facultad discrecional de la Administración y que la carga de la prueba recae estrictamente en la recurrente, quien tiene el deber de probar, mediante documentación idónea, la deducibilidad del gasto, por lo que carece de sustento tal alegato.

Que en cuanto al alegato de la recurrente sobre que los desembolsos por arrendamiento se registraron como costo indirecto del ejercicio 2016 y gasto administrativo del mismo ejercicio, según NIIF, cabe precisar que la controversia no se centra en su clasificación contable, sino en la falta de comprobantes de pago



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

válidos que acrediten la fehaciencia del gasto, siendo que al no presentar dicha documentación, exigida por la normativa tributaria, resulta irrelevante determinar si los desembolsos constituyen costo o gasto, por lo que el alegato carece de sustento.

## 1.5. Diferencia de Tipo de Cambio

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 (foja 615), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del citado impuesto y ejercicio, por gastos por diferencia de tipo de cambio, por el importe de S/ 46 433,00; señalando como sustento del reparo el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_, y como base legal aplicable, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 de su reglamento.

Que conforme se ha citado en los considerandos precedentes, el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF 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, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que, por su parte, el primer párrafo del artículo 61 de la referida ley dispone que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que el segundo párrafo del mismo artículo, modificado por la Ley N° 29492<sup>12</sup> establece que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio; d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida; y, g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando califiquen como partidas no monetarias. Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF<sup>13</sup>, establece que para lo dispuesto en el inciso d) y en el último párrafo del citado artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, se deberá considerar: (1) Tratándose de cuentas del activo, el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones; y (2) Tratándose de cuentas del pasivo, el tipo de cambio promedio ponderado venta cotización de oferta y demanda que corresponde al cierre de

<sup>12</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 31 de diciembre de 2009.

<sup>13</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 18 de diciembre de 2012.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

Que adicionalmente menciona que si la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones no publica el tipo de cambio promedio ponderado compra y/o promedio ponderado venta correspondiente a la fecha señalada en el párrafo precedente, se deberá utilizar el tipo de cambio que corresponda al cierre de operaciones del último día anterior, para dicho efecto, se considera como último día anterior al último día respecto del cual la citada Superintendencia hubiere efectuado la publicación correspondiente, aun cuando dicha publicación se efectúe con posterioridad a la fecha de cierre del balance. Además, se indica que se considerará la publicación que la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones realice en su página web o en el diario oficial "El Peruano".

Que en la Resolución N° 02760-5-2006, este Tribunal ha establecido que la diferencia de cambio constituye un ajuste contable que resulta luego de compensar las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Que en la referida resolución además se ha señalado que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no solo constituye una solución técnica que tiende a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un periodo, sino que además permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa, el cual, de revelarse como un cambio de valor patrimonial positivo entre el comienzo y el fin de un periodo, determinara la existencia de un incremento patrimonial que será reconocido como renta neta del ejercicio, y de revelarse como un cambio de valor negativo, corresponderá su reconocimiento como pérdida del ejercicio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por otro lado, este Tribunal en la Resolución N° 08678-2-2016<sup>14</sup>, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que, *"Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera"*.

Que, mediante el punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 565 y 566), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión de su Libro Diario N° 04, verificó anotaciones en la Cuenta Contable 376, detalladas en el Cuadro N° 06 del mismo requerimiento (foja 566 vuelta), por el importe total de S/ 64 043,29 (foja 566 vuelta), correspondientes a gastos por diferencias del tipo de cambio.

Que, en tal sentido, requirió a la recurrente acreditar y/o sustentar la deducibilidad de dicho gasto a efectos del Impuesto a la Renta, para lo cual debía presentar documentación y/o información considerando la variación del tipo de cambio utilizado, las fechas de las fluctuaciones y los importes de las partidas en moneda extranjera sujetas a ajuste, entre otros.

<sup>14</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

Que, asimismo, advirtió a la recurrente que, de no sustentar lo requerido, procedería a efectuar el reparo por el importe de S/ 64 043,29, con incidencia en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2017.

Que, en respuesta a lo requerido, mediante escrito presentado el 10 de junio de 2021 (fojas 559 y 560), la recurrente adjuntó diversos cuadros que sustentarían la determinación del gasto por diferencia del tipo de cambio, entre los cuales se encuentran los siguientes: a) Determinación de las pérdidas o ganancias por Diferencia de T.C., por el importe de S/ 5 852,50; b) Gasto Financiero – Diferencia T.C. en pagos de financiamientos, que comprende i. Contrato de Leasing , por el importe de S/ 15 550,57; ii. Préstamo Contrato N° , por el importe de S/ 13,50; iii. Préstamo Contrato N° , por el importe de S/ 167,49; iv. Préstamo Contrato N° , por el importe de S/ 490,27; v. Préstamo Contrato N° , por el importe de S/ 648,99; c) Gasto Financiero – Diferencia T.C. en Cobro del Exterior, por el importe de S/ 20 057,93; d) Gasto Financiero – Diferencia T.C. en Cobro Clientes, por los importes de S/ 491,59 y S/ 246,25; e) Gasto Financiero – Diferencia T.C. de Cierre, por el importe de S/ 20 522,73; f) Gasto Financiero – Redondeo, por el importe de S/ 1,40.

Que, en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 545 vuelta a 547 vuelta), la Administración dejó constancia de los cuadros adjuntos insertos en el escrito presentado por la recurrente e indicó, respecto del **Gasto Financiero por Diferencia en el Tipo de Cambio en el pago de cuota del Contrato de Leasing N°** , que la recurrente acreditó el tipo de cambio aplicado tanto a la fecha de provisión como a las fechas de pagos correspondientes a las Cuotas de la 44 a la 49 y a la opción de compra, mediante los respectivos estados de cuenta bancarios; en tal sentido, consideró sustentado el gasto por el importe de S/ 15 550,57, detallado a continuación:

## Cuadro N° 07 – Gasto Financiero por Diferencia en el Tipo de Cambio sustentado por la recurrente

Periodo	Fecha de Operación	Glosa	Debe S/
01/2017	31/01/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 – Cuota 044	2,837.47
02/2017	28/02/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 – Cuota 045	2,347.13
03/2017	31/03/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 – Cuota 046	2,451.68
04/2017	30/04/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 – Cuota 047	2,329.09
05/2017	31/05/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 – Cuota 048	2,033.44
06/2017	30/06/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 – Cuota 049	2,397.59
07/2017	31/07/2017	Por el reconocimiento de gasto de leasing Contrato 0000018514 - Cuota Opción	1,154.17
<b>Total</b>			<b>15 550,57</b>

Que, sin embargo, la Administración señaló respecto de la **Determinación de las pérdidas o ganancias por Diferencia de T.C.**, (primer cuadro presentado por la recurrente) en él se detallan operaciones de las cuentas bancarias, tales como transferencias entre sus propias cuentas o compra y/o venta de moneda extranjera en una misma fecha, en las que se registra el abono en una cuenta y el cargo en otra, que al ser realizadas dichas operaciones en una misma fecha no generan diferencia de cambio, por tanto, no existe fluctuaciones del tipo de cambio, por lo que no se sustentó la pérdida por diferencia de tipo de cambio, por el importe total de S/ 5 852,50.

Que, asimismo, respecto de los **Gastos Financieros por Diferencia de T.C. en Cobro del Exterior** precisó que en el cuadro presentado la recurrente presentó el total de comisiones; sin embargo, dichos conceptos no se verifican en los estados de cuenta bancarios presentados. Además, la recurrente no presentó documento alguno en el que se observen dichas comisiones, ni documento y/o comprobante que respalde su afirmación, por lo que no se sustentó el reparo, por el importe total de S/ 20 057,93.

Que, por otro lado, respecto de los **Gastos Financieros por Diferencia de T.C. en Cierre**, indicó que en cuadro presentado la recurrente detalló las facturas emitidas a de Serie 001 y



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

correlativo 1460 y 1468; sin embargo, no indicó la fecha de cancelación de dichas operaciones ni presentó documentación que permita verificar la existencia de alguna fluctuación del tipo de cambio entre la fecha de provisión de la venta y su cancelación, por lo que no sustentó el reparo por el importe total de S/ 20 522,73.

Que finalmente, **con relación a los demás Gastos Financieros observados detallados a continuación**, por el importe total de S/ 2 059,49, la Administración no efectuó observación.

**Cuadro N° 08 – Gasto Financiero no observados por la Administración**

Asiento	Periodo	Fecha de Operación	Glosa	Debe S/
1109	01/2017	31/01/2017	Por el reconocimiento de gasto por pago de préstamo Contrato – Cuota 007	13.50
11293	07/2017	31/07/2017	Por el reconocimiento de gasto por pago de préstamo Contrato - Cuota 001	167.49
17772	11/2017	30/11/2017	Por el reconocimiento de gasto por pago de préstamo Contrato - Cuota 001	490.27
22395	12/2017	31/12/2017	Ajuste de saldo por diferencias y redondeos	0.75
22389	12/2017	31/12/2017	Ajuste de saldo por diferencias y redondeos	0.65
22350	12/2017	31/12/2017	Ajuste de saldo de cuenta cliente nacional	246.25
22349	12/2017	31/12/2017	Ajuste de saldo de cuenta cliente nacional	491.59
22312	12/2017	31/12/2017	Por el reconocimiento de gasto por pago de préstamo Contrato - Cuota 1	648.99
<b>Total</b>				<b>2 059,49</b>

Que, en atención a lo expuesto, la Administración reparó el importe de S/ 46 433,16, el cual incide en la determinación de la renta neta Imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2017.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 576 vuelta), emitido al amparo de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la referida observación, a fin de que aquella formule sus descargos; siendo que, en el resultado del citado requerimiento (fojas 572 y 573), se dejó constancia que la recurrente no presentó sus descargos por lo que se mantuvo la observación.

Que de acuerdo con lo señalado en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , los gastos diferencia en el tipo de cambio observados se encuentran registrados en el Libro Diario N° 04 (fojas 342 a 532), conforme se detalla a continuación:

**Cuadro N° 09 – Gastos por diferencia de tipo de cambio**

Asiento	Periodo	Fecha de Operación	Glosa	Debe S/	Observación
2181	01/2017	31/01/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de enero	465.00	1
1119	01/2017	24/01/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. ext. N°	665.28	2
1117	01/2017	04/01/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. ext. N°	673.07	2
4069	02/2017	28/02/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de febrero	390.00	1
3106	02/2017	17/02/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	659.91	2
3104	02/2017	09/02/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	664.97	2
5631	03/2017	31/03/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de marzo	120.00	1
4859	03/2017	24/03/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	575.87	2
4857	03/2017	10/03/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	696.18	2
6886	04/2017	30/04/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de abril	168.00	1
6277	04/2017	06/04/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	714.27	2
8517	05/2017	31/05/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de mayo	996.00	1
7652	05/2017	25/05/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	711.31	2
7650	05/2017	10/05/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	713.66	2
7648	05/2017	02/05/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	704.64	2
10346	06/2017	30/06/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de junio	384.00	1
9438	06/2017	26/06/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	592.05	2



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

9436	06/2017	12/06/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	551.06	2
9434	06/2017	05/06/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	648.48	2
12058	07/2017	31/07/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de julio	1,264.50	1
11305	07/2017	26/07/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	555.34	2
11303	07/2017	21/07/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	408.21	2
11301	07/2017	12/07/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	728.96	2
13851	08/2017	31/08/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de agosto	551.00	1
12944	08/2017	28/08/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	573.71	2
12942	08/2017	21/08/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	557.40	2
12940	08/2017	17/08/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	408.88	2
12938	08/2017	09/08/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	554.66	2
12936	08/2017	02/08/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	556.88	2
15708	09/2017	30/09/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de setiembre	433.00	1
14576	09/2017	26/09/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	541.31	2
14574	09/2017	26/09/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	410.13	2
14572	09/2017	18/09/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	393.00	2
14570	09/2017	14/09/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	590.57	2
14568	09/2017	05/09/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	599.54	2
17598	10/2017	31/10/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de octubre	745.00	1
16541	10/2017	23/10/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	575.52	2
16539	10/2017	23/10/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	408.25	2
16537	10/2017	12/10/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	627.34	2
16535	10/2017	11/10/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	448.61	2
18705	11/2017	30/11/2017	Por la pérdida de diferencia de cambio del mes de noviembre	336.00	1
17779	11/2017	24/11/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	628.58	2
17771	11/2017	08/11/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	721.54	2
22415	12/2017	31/12/2017	Ajuste de por diferencia de TC en saldo de cuenta ME	1,635.78	3
22345	12/2017	31/12/2017	Ajuste de saldo de cuenta cliente del exterior	18,886.95	3
21044	12/2017	14/12/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	570.83	2
21036	12/2017	07/12/2017	Por los gastos y comisiones bancarias trans. Ext. N°	627.99	2
<b>Total</b>				<b>46 433.23</b>	

## - Observación 1

Que al respecto, del Cuadro denominado "Determinación de las pérdidas o ganancias por Diferencia de T.C." presentado por la recurrente, inserto punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 546 vuelta y 560 vuelta) se advierte que las operaciones identificadas como "Trans.ctas.propias", también consignadas como "Pérdida por diferencia de cambio" en el cuadro precedente, la recurrente transfirió determinadas sumas de dinero en dólares estadounidenses desde su cuenta bancaria en moneda extranjera del Banco Scotiabank N° hacia su cuenta bancaria en moneda nacional del mismo banco N°, efectuando la conversión en soles según el tipo de cambio otorgado por la entidad financiera, lo cual se encuentra acreditado con los estados de cuenta bancarios (fojas 145 a 169).

Que, sin embargo, al aplicar el tipo de cambio con el que se registraba dicha operación en el Libro Diario (foja 378), de acuerdo con el tipo de cambio de SUNAT, daba un resultado distinto al tipo de cambio otorgado por la entidad financiera generándose una pérdida.

Que conforme se aprecia, el reparo de la Administración radica en que el tipo de cambio con el que fue contabilizada las operaciones observadas en los Asientos N° 2181, 4069, 5631, 6886, 8517, 10346, 12058, 13851, 15708, 17598 y 18705 en el Libro Diario (fojas 348, 355 vuelta, 361 vuelta, 365, 371, 378, 401, 405, 412, 419 y 426 vuelta), corresponden a transferencias entre cuentas de titularidad de la propia recurrente o a operaciones de compra y/o venta de moneda extranjera efectuadas en la misma fecha, en las que se registra un cargo en una cuenta y un abono en otra; por lo que tales operaciones no evidencian una fluctuación del tipo de cambio en el transcurso del tiempo que permita generar una pérdida por diferencia de cambio.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

Que para mayor abundamiento, debe precisarse que no cualquier pérdida califica como diferencia de cambio, toda vez que, para que se configure dicho supuesto, la recurrente debe establecer el cálculo en base al tipo de cambio publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) en la fecha en que recibió el dinero y compararlo con el tipo de cambio de la referida entidad al momento de efectuar la venta de la moneda extranjera, y es ahí cuando se puede determinar la existencia pérdida o ganancia por diferencia de cambio. Sin embargo, en el presente caso, la recurrente pretende sustentar la diferencia de cambio sobre la base del tipo de cambio aplicado por la entidad bancaria, lo cual no resulta válido conforme a lo dispuesto en el artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que para fines contables y tributarios se deberá tomar en cuenta el tipo de cambio oficial publicado por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS).

Que además, de acuerdo con el cuadro denominado "Determinación de las pérdidas o ganancias por Diferencia de T.C.", se aprecia que las operaciones de transferencia y canje de moneda se realizaron en una misma fecha, y siendo que los movimientos entre cuentas bancarias efectuados el mismo día no generan una fluctuación cambiaria en el tiempo, por ende, tampoco una pérdida o ganancia por diferencia de cambio.

Que al respecto, en aplicación del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 de su reglamento se advierte que las diferencias de cambio implican el establecimiento de una ganancia o pérdida computable para la determinación del Impuesto a la Renta o un mayor o menor costo de los bienes del activo para propósitos tributarios, y tienen su origen en la conversión de moneda extranjera a moneda nacional y en las variaciones que experimente el tipo de cambio entre la fecha de reconocimiento de la operación y la fecha de su cancelación o cierre; por lo que no toda diferencia en la aplicación del tipo de cambio califica como pérdida o ganancia computable para efectos tributarios.

Que bajo ese contexto, al no haber determinado la recurrente las fechas de fluctuaciones entre la recepción del dinero en moneda extranjera a la fecha de su conversión y el tipo de cambio aplicable, no se encuentra acreditada la pérdida por diferencia de cambio registrada por la recurrente; por lo que corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación argumento de la recurrente, referido a que el gasto por diferencia de cambio se habría originado por la aplicación de distintos tipos de cambio, esto es, el tipo de cambio bancario aplicado por la entidad financiera y el tipo de cambio publicado por la SUNAT, cabe precisar que la sola existencia de tipos de cambio distintos no genera, por sí misma, una diferencia de cambio deducible para efectos del Impuesto a la Renta; ello es así, porque conforme a lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 de su reglamento, la diferencia de cambio surge únicamente cuando existe una variación del tipo de cambio entre fechas distintas, esto es, entre la fecha de reconocimiento de la operación en moneda extranjera y la fecha de su cancelación o conversión. Sin embargo, en el presente caso, las operaciones observadas corresponden a transferencias y conversiones de moneda efectuadas en la misma fecha entre cuentas de titularidad de la recurrente, por lo que no se configura fluctuación alguna que permita reconocer pérdida o ganancia por diferencia de cambio; en consecuencia, los estados de cuenta bancarios y registros contables presentados únicamente acreditan la realización de las operaciones financieras, mas no la existencia de una diferencia de cambio computable para fines tributarios, razón por la cual se desvirtúa el alegato formulado por la recurrente.

## - Observación N° 2

Que al respecto, según el cuadro denominado "Gasto Financiero – Diferencia T.C. en Cobro del Exterior", presentado por la recurrente (fojas 559), se aprecia que ésta recibió determinadas sumas de dinero dólares en su cuenta bancaria en moneda extranjera del Banco SCOTIABANK N° \_\_\_\_\_, bajo el concepto de "orden de pago recibida", lo cual se verifica en los respectivos estados de cuenta bancarios (fojas 145 a 155); asimismo, del análisis de dicho cuadro se advierte que la recurrente consignó importes



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

correspondientes al total de comisiones (tales como comisión del banco, portes bancarios e impuestos Ecuador) vinculadas a las operaciones recibidas, a los cuales aplicó un tipo de cambio para su registro contable en moneda nacional.

Que sin embargo, de la revisión de los estados de cuenta bancaria en moneda extranjera del Banco Scotiabank N° , no se advierten los conceptos consignados en el cuadro denominado "Gasto Financiero – Diferencia T.C. en Cobro del Exterior", esto es, la comisión del banco, los portes bancarios, el impuesto aplicado en Ecuador; ni se ha presentado documentación y/o información que sustente la deducibilidad de dichos gastos, como podría ser el comprobante de pago respectivo, pese de haber sido solicitado en el punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° , por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente, referido a que la diferencia de cambio generada por la provisión del pasivo de las cuentas por pagar habría sido calculada aplicando el tipo de cambio de venta publicado por SUNAT tanto a la fecha de provisión como a la fecha de pago, cabe precisar que dicho argumento carece de sustento, toda vez que la recurrente no ha presentado ningún documento ni comprobante que respalde la existencia de las comisiones, portes bancarios e impuestos aplicados en el exterior ni que acredite las fluctuaciones cambiarias que originarían la pérdida.

## - Observación N° 3

Que al respecto, según el cuadro denominado "Gasto Financiero – Diferencia T.C. de Cierre", presentado por la recurrente (foja 559 vuelta), se aprecia que ésta realizó ajustes por diferencia de cambio de cierre correspondientes a las Facturas N° , emitidas por , así como al saldo de su cuenta bancaria en moneda extranjera del Banco Scotiabank.

Que no obstante, la recurrente no consignó la fecha de cancelación de las referidas facturas ni presentó documentación que permita verificar la existencia de alguna fluctuación del tipo de cambio entre la fecha de provisión de la operación y su cancelación; por tanto, al no haberse acreditado la procedencia de la diferencia de cambio registrada, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que estando que en esta instancia se ha confirmado algunos reparos y se ha levantado otros en forma total o parcial, corresponde que la Administración reliquide la determinación de la obligación tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° .

## 2. Resoluciones de Determinación N° a – Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017

Que según se aprecia del Anexo N° 01 de las Resoluciones de Determinación N° a (foja 616), la Administración aplicó la Tasa Adicional de 5% del Impuesto a la Renta en los períodos enero a diciembre de 2017, por los siguientes conceptos: **a)** Gastos por servicios de producción no sustentados, por el importe de S/ 120 342,00, según el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (enero, febrero, mayo y julio a diciembre); **b)** Gastos por arrendamiento, por el importe de S/ 78 000,00, según el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (enero a diciembre); y, **c)** Gastos por diferencia de cambio, por el importe de S/ 46 433,00, según el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (enero a diciembre); sustentándose, entre otros, en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970<sup>15</sup>, para efecto de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquiera

<sup>15</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 24 de diciembre de 2016.



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre esas rentas se regula por el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 13-B del citado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 86-2004-EF<sup>16</sup>, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de dicha ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago son emitidos, entre otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1261<sup>17</sup>, establece que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cinco por ciento (5%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que agrega el tercer párrafo del citado artículo, incorporado Decreto Legislativo N° 979<sup>18</sup>, que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la Tasa Adicional de 4,1%<sup>19</sup> se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa de 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015, 02487-4-2017 y 06590-4-2021, entre otras<sup>20</sup>.

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto,

<sup>16</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 4 de julio de 2004.

<sup>17</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano", el 10 de diciembre de 2016.

<sup>18</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007.

<sup>19</sup> Cabe precisar que antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1261, vigente desde el 1 de enero de 2017, la tasa adicional era de 4,1%.

<sup>20</sup> Como las citadas por la recurrente.



# Tribunal Fiscal

N° 03665-10-2026

al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que conforme al criterio expuesto por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 12208-1-2016 y 02884-4-2019, entre otras, la Administración se encuentra facultada para aplicar la referida tasa adicional sobre aquellos gastos sin sustento documentario, al calificar como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que según las Resoluciones N° 08193-2-2022 y 05087-4-2023, entre otras, la diferencia de cambio constituye un ajuste contable que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener a su cierre (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 543 y 544 vuelta), la Administración aplicó la tasa adicional del 5% a los siguientes reparos:

- a) Gastos por servicios de producción no sustentados, por el importe de S/ 120 342,00, según el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (enero, febrero, mayo y julio a diciembre), toda vez que, por no ser fehacientes, corresponde la aplicación de la tasa por disposición indirecta de renta.
- b) Gastos por arrendamiento, por el importe de S/ 78 000,00, según el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (enero a diciembre), toda vez que, no ha sido acreditado con documentación sustentaría, corresponde la aplicación de la tasa por disposición indirecta de renta.
- c) Gastos por diferencia de cambio, por el importe de S/ 46 435,00, según el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (enero a diciembre)

Que dado que los reparos por gastos de servicios de producción no acreditados su realización y gastos por arrendamiento han sido evaluados en los numerales 1.3 y 1.4 del punto 1. de la presente resolución, y siendo que de autos no se advierte que dichos desembolsos sean susceptibles de control posterior, debido a que por su propia naturaleza no es posible determinar su verdadero destino, resulta correcto que la Administración los considere como dividendos presuntos y aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, por lo que dicho concepto resulta arreglado a ley en el periodo acotado, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que sin embargo, en razón que las diferencias de cambio constituyen ajustes contables, los cuales si bien son gastos (conceptos) que han sido confirmados en la presente instancia, no constituyen una disposición indirecta de renta ni un desembolso no susceptible de posterior control tributario, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando que en esta instancia se ha confirmado los reparos por erogaciones por servicios de producción y arrendamiento y se ha levantado la diferencia de cambio para efectos de su aplicación en cálculo de la Tasa Adicional, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la determinación de la obligación tributaria contenida en las Resoluciones de Determinación N°

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



# Tribunal Fiscal

Nº 03665-10-2026

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal N° de 21 de enero de 2022, en cuanto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 el extremo de los reparos por costo y/o gasto sustentado con comprobantes de pago dados de baja, por el importe de S/ 185 064,68, y por el reparo por depreciación no sustentada por la suma de S/ 1 428,69, y también en cuanto a la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta por el reparo por gastos por diferencia de cambio, por la suma total de S/ 46 435,00 (enero a diciembre de 2017) y **CONFIRMARLA**, en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto por la presente resolución.

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

**FALCONÍ SINCHE**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**RAMÍREZ MÍO**  
**VOCAL**

**JIMÉNEZ SUÁREZ**  
**VOCAL**

**Haro Romero**  
**Secretaria Relatora**  
FS/HR/RM/rag

NOTA: Documento firmado digitalmente.