Ministerio de Economía y Finanzas
SAEZ MONTOYA Samuel Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/08/2026 19:01:12
Motivo: En señal de conformidad

Tribunal Fiscal

Nº 08265-13-2026

EXPEDIENTE N° : 11776-2021
INTERESADO :

ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de agosto de 2026

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. N° , contra la Resolución de Intendencia N° 170, emitida el 30 de setiembre de 2021 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 255 a N° 267 y la Resolución de Multa N° 443, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2016 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que existe nulidad en el reparo de los gastos de asistencia técnica, al resultar contradictorio, puesto que en el Resultado del Requerimiento N° 425 por un lado se cuestiona la fehaciencia de los servicios, como si nunca se hubieran llegado a brindar y por otro se considera que sí existen, pero que su beneficiario es un tercero, esto es, con R.U.C. N° ; indicando que no habría justificación técnica para denegar la validez probatoria de los documentos alcanzados en la fiscalización (ofertas a adjudicaciones simplificadas y concursos públicos, propuestas técnicas a licitaciones, actas y correos electrónicos), puesto que ellos acreditan la realidad de los servicios de asistencia técnicas realizados por la empresa española .; invocando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2697-5-2017 y la Resolución de Intendencia N° 0250140024437/SUNAT.

Que refiere, respecto del reparo a la "**Cuenta Contable 93321009 Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos – Fehaciencia**" por S/ 594 536,00, que presentó abundante documentación sustentatoria que acredita la fehaciencia de los servicios de asistencia técnica brindados por la casa matriz , que superan el nivel mínimo indispensable de pruebas, tales como Informes de Resúmenes de Bases del Servicio elaborados por el área de licitaciones de la matriz; cuadro en "Excel" con el detalle de las inscripciones en procesos, revisión de bases y consultas, elaboración de propuestas técnicas; certificación de 29 de enero de 2021 por , la cual certifica que producto de las 4 auditorías realizadas entre el 2017 al 2020, se pudo refrendar las labores de asistencia técnica brindadas durante el año 2016 por a su favor, respecto de un sistema integrado de gestión; certificado del auditor de cuentas ; certificado del Banco Sabadell de 3 de febrero de 2021, del Banco Santander y del Banco Bankia de 25 de enero de 2021, en los que se indica que la matriz formalizó la solicitud, gestión, negociación y consultoría financiera para la obtención para la recurrente de contragarantías para la emisión de garantías (cartas fianzas) en bancos peruanos al Banco Bankia; copias de correos electrónicos que evidencian el continuo y diario trabajo de asistencia técnica entre la matriz ubicada en España hacia la recurrente; diapositivas preparadas por demostrando la capacitación a favor de la sucursal peruana; agenda del III Encuentro Nacional de Consejos Regionales de Seguridad Vial 2016 – Octubre; certificado de trabajo de

Ministerio de Economía y Finanzas
VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA Pedro Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/08/2026 18:26:36
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
VILLANUEVA AZNARAN Lily Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/08/2026 16:56:15
Motivo: Soy el autor del documento

Ministerio de Economía y Finanzas
HUERTA LLANOS Marco Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/08/2026 17:11:33
Motivo: Soy el autor del documento

y y los pasaportes de ambos para acreditar los viajes a Lima y facturas relacionadas al mantenimiento en el Registro de Proveedores de la Administración Pública; invocando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 057-3-2000, N° 120-5-2002, N° 1807-4-2004, N° 3708-1-2004 y N° 11824-3-2009.

Que manifiesta que no existe ninguna norma imperativa que supedite el llenado de los Informes de Resúmenes de Bases del Servicio, elaborados por el proveedor, a que deban estar firmados y legalizados notarialmente; invocando la Resolución N° 3664-1-2006 y el artículo 5 de la Ley de Simplificación Administrativa, Decreto Legislativo N° 1246; indicando que tales informes fueron enviados a través de la plataforma en común (nube) del grupo empresarial y, que la postulación a los concursos públicos siguiendo los lineamientos impartidos por la matriz española eran una clara demostración de la aplicación de los servicios de asistencia técnica recibidos; señalando que en el año 2016 solo tenía 4 trabajadores en planilla, resultando imposible que haya podido postular a diversos procesos licitatorios (por intermedio de los consorcios), sin el asesoramiento técnico adecuado de parte de la matriz española; precisando que en todos los procesos licitatorios cuyos resúmenes de bases elaborados por la matriz española alcanzó, la recurrente participó en calidad de consorciado en los contratos de consorcios con contabilidad independiente, siendo que en todos aquellos concursos, cuya buena pro fue obtenida por tales contratos de consorcio, procedió a la respectiva refacturación a favor de los contratos de consorcio, por lo que los servicios de asistencia técnica facturados por la matriz española constituyeron costo tributario para la sucursal peruana.

Que sostiene que respecto de las Facturas N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16 de 30 de setiembre, 31 de octubre, 30 de noviembre y 15 de diciembre de 2016, emitidas por la matriz española, alcanzó los resúmenes de bases de los servicios; precisando que si bien sobre dichos procesos licitatorios la recurrente no fue postor sino diversos consorcios, fue consorciado en dichos consorcios y, una vez obtenida la buena pro por parte del consorcio, procedió a la refacturación de los gastos incurridos a favor de los consorcios con contabilidad independiente, haciendo referencia a las Facturas N° 103, N° 104, N° 107 a N° 109, N° 117, N° 119, N° 120, N° 124, N° 125, N° 128 a 001 N° 130, 001 N° 133, 001 N° 134, 001 N° 135, N° 136, N° 137, N° 138, N° 139, N° 140 a N° 143, N° 146 a N° 153, N° 155, N° 156, N° 161 a N° 166, N° 168 a N° 176, N° 180 y N° 189; señalando que todas las facturas conteniendo refacturaciones de los servicios de asistencia técnica a diversos consorcios fueron exhibidas en la fiscalización volviéndolas a presentar en la apelación; agregando que alcanzaba los Formularios PDT 617 de los periodos se setiembre a diciembre de 2016, por las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta por los servicios de asistencia técnica por parte de la matriz española.

Que señala que el documento denominado "Agenda III Encuentro CRSV-2016 Cusco" corresponde a la agenda del III Encuentro Nacional de Consejos Regionales de Seguridad Vial 2016 - Octubre, efectuados entre el 27 y 29 de octubre de 2016; indicando que las ponencias fueron elaboradas por María Isabel de Blas Gonzáles, lo que acredita que se trata de una asistencia técnica, en aplicación del inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sostiene que el "Certificado del Auditor de Cuentas , 2016 Gastos Matriz Imputados a Perú", no es una declaración jurada sino una certificación efectuada por un tercero independiente, dando fe de la contabilización de los gastos del personal que prestó el servicio de asistencia técnica a favor de la matriz peruana y lo mismo es aplicable respecto de los certificados de los Bancos Sabadell, Santander y Bankia; señalando que adjuntaba el certificado del auditor de Cuentas , certificando que en la contabilidad de la matriz española figuraban contabilizados como ingresos los importes de las Facturas N° /16, N° /16, N° -16 y N° /16 y las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados; agregando que la certificación efectuada el 29 de enero de 2021 por la firma internacional , SL, certifica que producto de las 4 auditorías realizadas entre los años 2017 a 2020 se ha podido refrendar las labores de asistencia técnica brindadas durante el 2016 por la matriz española, respecto de un sistema integrado de gestión, siendo un certificado elaborado por un tercero independiente con prestigio internacional, dando fe de que los servicios de asistencia técnica entre la matriz española y la sucursal peruana se llevaron a cabo siguiente

el Sistema de Gestión de Calidad ISO 9001, Sistema de Gestión Ambiental ISO 14001 y Sistema de Gestión de Seguridad y Salud en el Trabajo OSHAS 18001; agregando que en los descargos al Requerimiento N° 533 cumplió con alcanzar: Hoja de Definición de Procesos y documentos denominados "Buenas prácticas ambientales en obra" y "Buenas prácticas ambientales en Oficina", los que demostraban que los servicios de asistencia técnico se llevaron a cabo siguiendo un sistema integrado de gestión.

Que indica que si la Administración desconfiaba de los gastos de personal contabilizados por la matriz española, debió proceder al cruce de información con aquella, lo que no realizó, por lo que debe regir el principio de presunción de veracidad previsto por el inciso 1.7 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General; indicando que revisó todos los Informes de Resúmenes de Bases, el cual vino al Perú en el año 2016 a fin de cerciorarse de la ejecución óptima de la asistencia técnica.

Que respecto de , indica que brindó servicios de asistente de campo, habiendo adjuntado en la fiscalización algunos correos electrónicos, recibos por honorarios, contrato de locación de servicios y constancias de transferencias bancarias, que demuestran la fehaciencia de sus servicios, siendo sus funciones el recojo y envío de documentación técnica de las diferentes obras, solicitar cotizaciones de materiales de obra, apoyar en la preparación de los presupuestos, entre otros.

Que respecto del **reparo a la Cuenta 93321008 - Servicios de Ingeniería** por S/ 17 280,00 y **Cuenta 94321012 - Servicios de Ingeniería** por S/ 25 920,00, señala que a fin de sustentar la fehaciencia de los servicios de ingeniería prestados por , en la fiscalización adjuntó el contrato de locación, recibos por honorarios, vouchers de transferencias bancarias, correos electrónicos y certificado de funciones; indicando que dicha documentación supera el nivel mínimo indispensable de pruebas; sin embargo, la Administración ha considerado que los beneficiarios de tales servicios serían y , por lo que el reparo resulta contradictorio, ya que por un lado observa la falta de fehaciencia de los servicios y, por otro lado, cuestiona quien sería el beneficiario, lo que implica una observación sobre el cumplimiento de la causalidad prevista por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual solo puede ocurrir acreditada la fehaciencia de una operación.

Que en cuanto al reparo a la "**Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina - Causalidad"** por S/ 17 024,00", indica que el alquiler de vivienda ubicado en , distrito de Miraflores, se realizó a favor del trabajador español , quien desempeño el puesto de técnico en ingeniería civil, como condición de trabajo, para lo cual presentó el contrato de trabajo y su adenda respectiva.

Que, finalmente, respecto del **reparo "Cuenta Contable 95599004 - Otros Gastos de Gestión Causalidad"** por S/ 27 008,0, la recurrente señala que, por omisión involuntaria, en los descargos al Requerimiento N° 533 no se presentó documentación e información relativa al ítem 52, Comprobante de Pago N° /16, sin embargo, dichas garantías fueron facturadas como reembolso de gastos a favor de , y , mediante las Facturas 001 N° 204, 001 N° 205 y 001 N° 212, las cuales adjuntó a su recurso de reclamación, demostrando el cumplimiento del principio de causalidad; invocando el principio de verdad material y las Resoluciones N° 6435-5-2005 y N° 1226-2-2009.

Que, por su parte, la Administración señala que no existe contradicción en los reparos formulados, los cuales han sido debidamente analizados y motivados, siendo que respecto de algunas operaciones el órgano acotador reparó la no fehaciencia y en otros la causalidad, por lo que no existe ninguna circunstancia ni vicio de nulidad en los resultados de la fiscalización; precisando que en el procedimiento de fiscalización, el órgano acotador notificó al contribuyente las observaciones detectadas con el fin que presentara los descargos correspondientes, habiendo presentado este diferentes expedientes para hacer valer su derecho de defensa; concluyendo que en base a la evaluación de los actuados en el procedimiento de fiscalización, se evidencia que actuó de conformidad con las normas legales pertinentes, indicando que no se produjo ninguna situación ni circunstancia mediante la cual se afectase

el derecho de defensa del contribuyente, ni se constató ninguna causal de nulidad del procedimiento de fiscalización y de las resoluciones de determinación y de multa.

Que respecto del reparo "**Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos Fehaciencia**" por el importe de S/ 594 536,25; indica que en la fiscalización la recurrente no sustentó las observaciones efectuadas a los ítems 7, 8 y13 correspondiente a los Recibos por Honorarios N° 22, N° 21 por los servicios de gestión técnica y de topografía por S/ 17 000,00, así como el Recibo por Honorarios N° 08, por servicios de maquinista, por el monto de S/ 15 000,00, por lo que al no haberse sustentado la fehaciencia de tales gastos, correspondía mantenerlos.

Que en cuanto a las Facturas N° 152/16, N° 169/16, N° 184/16 y N° 194/16 de 30 de setiembre, 31 de octubre, 30 de noviembre y 15 de diciembre de 2016, emitidas por la matriz española por servicios de asistencia técnica por la suma de S/ 550 202,92, señala que la recurrente presentó constancias de inscripción de la recurrente a procesos de selección para la adjudicación de obras y/o servicios, las cuales no constituyen pruebas de la prestación de los servicios; señalando que la recurrente presentó además los documentos denominados "Informes Resumen de Bases de Proceso de Licitación con el Estado", en los cuales no se evidencia la fecha en la cual fueron realizados, no se detalla la persona que los suscribieron o realizaron, no se evidencia haber realizado coordinaciones para su emisión, informes de cumplimiento y/o conformidad del servicio; indicando que la recurrente presentó ofertas a adjudicaciones simplificadas, ofertas técnicas, acta de calificación de oferta a favor del , entre otros documentos emitidos a dicho consorcio, del cual era parte integrante la recurrente, no evidenciándose la relación entre tales documentos y el servicio de asistencia técnica de su casa matriz.

Que refiere que respecto de las facturas emitidas por la matriz, se presentó documentación referida al viaje de España a Perú por parte de y , sin embargo, tal documentación, por sí sola, no acredita la fehaciencia de la prestación del servicio de asesoría y asistencia técnica, ya que no existen otros medios probatorios tales como informes suscritos, coordinaciones para la ejecución, avances de los servicios, conformidad del servicio, valorización del trabajo realizado, entre otros aspectos que den certeza de la realidad de la prestación de la asesoría y asistencia técnica; indicando que el documento "Agenda III Encuentro CRSV - 2016 Cusco" corresponde a la agenda del III Encuentro Nacional de Consejos Regionales de Seguridad Vial 2016-Octubre, la cual no guarda relación con las observaciones a las facturas emitidas por la casa matriz; agregando que los certificados emitidos en enero y febrero de 2011 por terceros a favor de la recurrente, en los que se indica que su matriz efectuó servicios a favor de la recurrente, no son admisibles como elementos probatorios, dado que los únicos medios probatorios que pueden actuarse son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, así como las manifestaciones obtenidas durante la verificación y/o fiscalización, lo que no sucede con las declaraciones juradas de terceros.

Que indica que el Documento "20161021 BLASGON Cusco Presentación Pantalla M. Isabel De Blas" corresponde a una presentación relacionada al tema de seguridad vial, la que no guarda relación con las observaciones efectuadas correspondientes a los servicios de asesoría y/o asistencia; el archivo "2016 Correos Asistencia Financiera España Gestión Cartas Fianzas" contiene información relacionada con las gestiones realizadas por la no domiciliada Blas-Gon a favor del ; el archivo "Asistencia Técnica Implantación de ISO" hace referencia al Manual de Sistema Integrado de su casa matriz y, los archivos "Buenas Prácticas Ambientales en Obra" y "Buenas Prácticas Ambientales Oficina" no fueron elaborados a favor de la recurrente sino que hacen referencia a la casa matriz; concluyendo que la recurrente no acreditó la fehaciencia de los servicios detallados en las Facturas N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16 emitidas por .; agregando que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones consignadas en el Recibo por Honorarios N° 3, emitido por por el importe y tampoco las operaciones consignadas en los Recibos por Honorarios N° 22, N° 21 y N° 08, emitidos por servicios de gestión técnica, topografía y maquinista, manteniendo el reparo.

Que con relación al reparo "**Cuenta Contable 93321008 - Servicios de Ingeniería - Fehaciencia**", por el importe de S/ 17 280,00 y "**Cuenta Contable 94321012 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia**" por S/ 25 920,00, indica que, sobre la base de la revisión realizada a los correos electrónicos, certificado de

funciones, constancia, entre otros, se constata que no se presentó la documentación e información que permitiera determinar la fehaciencia de los servicios prestados por a favor de la recurrente; agregando que la documentación presentada correspondería a servicios a favor de los y ; precisando que no presentó documentación e información que acreditase que las labores que se señalaban en el certificado de funciones, firmado por el representante de la recurrente, se hayan efectivamente realizado.

Que, respecto del reparo "**Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina - Causalidad**" por el monto de S/ 17 024,00, señala que no se proporcionó documentación e información que permita verificar que el gasto corresponda a una condición de trabajo, por lo que al no haberse acreditado la causalidad del gasto anotado y declarado, correspondía mantener el reparo; asimismo, en cuanto al reparo "**Cuenta Contable 94599004 - Otros Gastos de Gestión Causalidad**" por el importe de S/ 27 008,00, indica que la recurrente no proporcionó ni presentó documentación e información por los reembolsos de gastos correspondientes a la Factura N° /16; precisando que no correspondía merituar la documentación presentada en la instancia de reclamación, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 141 del Código Tributario, por lo que mantuvo el reparo.

Que respecto del reparo **"Cuenta Contable 93350030 - Alquiler de Unidades de Transporte – Devengado"** por S/ 23 718,00, indica que la acotación realizada correspondía al costo anotado y declarado por la recurrente y no a gastos; indicando que no se evidenciaba en los libros y registros contables a qué servicio u obra le correspondía cada uno de los comprobantes de pago observados, no se llevaba un control de costos incurridos por obra ejecutada, no se detallaban las facturas de ventas y/o ingresos relacionados, no se indicó a qué obra correspondía así como la etapa de ejecución de las mismas ni otra documentación e información que permitiera sustentar el costo declarado por el ejercicio 2016, por lo que correspondía mantener el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por el importe de S/ 22 806,36, teniendo en cuenta la observación efectuada por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 533 respecto de la Factura N° 3792, acerca que no se debería incluir el Impuesto General a las Ventas y solo debía ser el reparo sobre la base imponible, efectuándose el ajuste en instancia de reclamaciones, del monto de S/ 23 718,00 a S/ 22 806,36.

Que acerca del reparo **"Cuenta Contable 93350030 - Alquiler de Unidades de Transporte – Devengado"** por el importe de S/ 5 262,00[1], señala que en la fiscalización la recurrente no presentó documentación e información por el alquiler de unidades de transporte, que se refieren a operaciones que se habrían realizado en el ejercicio 2015, por lo que al no haberse sustentado que el gasto corresponda o pertenezca al ejercicio gravable 2016, debía ser confirmado, en aplicación del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, respecto de la Resolución de Multa N° 443, señala que toda vez que los reparos han sido confirmados, ha quedado acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que mantuvo la referida resolución de multa.

Que, finalmente, con relación a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, la Administración señala que no se efectuó reparo alguno, concluyendo el procedimiento de fiscalización con la notificación de las Resoluciones de Determinación N° 256 a N° 267, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, confirmándolas.

Que mediante Carta N° 8-01 SUNAT y Requerimiento N° 103, depositados en el buzón electrónico de la recurrente el 11 de enero de 2019 (folios 5208 vuelta a 5210, 5237 y 5238), la Administración le inició a un procedimiento de fiscalización parcial[2] del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, como resultado del cual emitió los siguientes valores:

---

[1] En la apelada se señaló que el reparo ascendía a S/ 61 751,51, sin embargo, el reparo efectuado en la Resolución de Determinación N° 255, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, ascendió a S/ 5 262,00.

[2] Señalándose como elementos del tributo a fiscalizar: el costo de ventas y los gastos y, como aspectos contenidos en tales elementos: todos los aspectos del costo de ventas y los gastos administrativos y gastos de ventas.

Cuadro N° 1 – Valores Emitidos

Resolución de Determinación N°	Tributo	Periodo	Folios	Resolución de Multa N°	Infracción tipificada en Código Tributario	Folios
255	Impuesto a la Renta	Ejercicio 2016	5415 a 5420	443	Numeral 1 del Artículo 178	5412 y 5413
256	Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta	2016-01	5422 y 5423			
257		2016-02	5425 y 5426			
258		2016-03	5490 y 5491			
259		2016-04	5429 y 5430			
260		2016-05	5432 y 5433			
261		2016-06	5435 y 5436			
262		2016-07	5438 y 5439			
263		2016-08	5441 y 5442			
264		2016-09	5444 y 5445			
265		2016-10	5447 y 5448			
266		2016-11	5450 y 5451			
267		2016-12	5453 y 5454			

Que según consta en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 255 (folio 5418), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y en la resolución apelada, la Administración efectuó los siguientes reparos:

Cuadro N° 2 – Reparos

Reparos efectuados	Importe S/
Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos – Fehaciencia	594 536,00
Cuenta Contable 93321008 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia	17 280,00
Cuenta Contable 94321012 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia	25 920,00
Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina – Causalidad	17 024,00
Cuenta Contable 94599004 - Otros Gastos de Gestión – Causalidad	27 008,00
Cuenta Contable 69111001 - Mercadería Manufacturada Terceros – Devengado	22 806,36[3]
Cuenta Contable 93350030 - Alquiler de Unidades de Transporte – Devengado	5 262,00
Total Reparos	**709 836,34**

Nulidad de la apelada

Que el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que, en las Resoluciones de Determinación N° 256 a N° 267 (folios 5422 a 5454, 5490 y 5491) emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016 por el importe cero (S/ 0,00), se aprecia que la Administración no realizó reparos, advirtiéndose que dichos valores coinciden con lo declarado por la recurrente en sus declaraciones juradas presentadas respecto de tales obligaciones tributarias (folio 5119).

Que, en ese sentido, los citados valores fueron emitidos con la única finalidad de dar por concluida la fiscalización, no habiendo sido controvertidos por la recurrente en su reclamación ni apelación.

Que, no obstante, la apelada emitió pronunciamiento sobre los referidos valores, confirmándolos, por lo que, en aplicación del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar nula la apelada en el extremo que se pronunció sobre dichos valores y que esta instancia se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a los mismos.

Resolución de Determinación N° 255

[3] Reliquidado por la resolución apelada al advertir un error de cálculo.

- **Reparo Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos Fehaciencia, Cuenta Contable 69111001 - Mercadería Manufacturada Terceros – Devengado y Cuenta Contable 93350030 - Alquiler de Unidades de Transporte – Devengado**

Que, respecto al primero de los reparos efectuados a los ítems 7, 8 y13 correspondientes a los Recibos por Honorarios N° 22, N° 21 y N° 08, por la suma de S/ 32 000,00; al reparo por la "Cuenta Contable 69111001 - Mercadería Manufacturada Terceros – Devengado" por el importe de S/ 23 718,00 y "Cuenta Contable 93350030 - Alquiler de Unidades de Transporte – Devengado" por el monto de S/ 5 262,00; se aprecia que la recurrente no presenta argumentos al apelar, por lo que dado que estos se encuentran arreglados a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

- ***Reparo Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico en Proyectos - Fehaciencia***

Que según consta en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 255 (folio 5418), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la Administración efectuó reparo a la "Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos – Fehaciencia" por el importe de S/ 594 536,00, señalando como sustento el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los Requerimientos N° 425 y N° 533 y sus resultados.

Que el 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 01145-1-2005, para tener derecho a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en las Resoluciones N° 04100-4-2007 y N° 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que, asimismo, en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de dichos comprobantes o su registro contable.

Que según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y N° 05640-5-2006, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, debe contarse con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigarse todas las circunstancias del caso, que comprende el análisis de la contabilidad, el eventual cruce de información con los proveedores que pudiera realizar la Administración, la verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, entre otros y actuarse los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en

forma conjunta y con apreciación razonada y no basándose exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

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

Que, a través del punto 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425, depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 8 de setiembre de 2020 (folio 5187 a 5189), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia de las operaciones contabilizadas en la Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico en Proyectos, por los importes de S/ 5 000,00, S/ 12 000,00, S/ 150 067,52, S/ 144 755,73, S/ 141 736,80, S/ 15 000,00, S/ 113 642,87 y S/ 12 333,33, que suman **S/ 594 536,25**, bajo los ítems N° 7, N° 8, N° 9, N° 10, N° 11, N° 12, N° 13 y N° 14 de 14 y 31 de enero, 30 de setiembre, 31 de octubre, 30 de noviembre y 13, 15 y 27 de diciembre de 2016, según detalle señalado en el Anexo N° 03 adjunto al requerimiento en cuestión (folio 5185), para lo cual le solicitó la presentación de los comprobantes de pago, órdenes de compra, asientos contables, sistema de control de servicios, entre otros, que acreditasen la deducibilidad como gasto para efectos tributarios de cada una de las operaciones; asimismo, le solicitó que presentara un escrito con la relación detallada de la información o documentación presentada por cada ítem, naturaleza de la operación, contratos y adendas, proformas, cotizaciones, órdenes de servicio, entre otros; indicándole que en caso la documentación se encontrara en idioma distinto al castellano, que presentara la traducción al idioma castellano.

Que, en respuesta, la recurrente presentó escrito de 30 de octubre de 2020 (folios 653 y 654 vuelta), en el que señaló que presentaba facturas, recibos por honorarios, órdenes de servicio, contratos, relación valorada, transferencias bancarias y constancias de pago de Impuesto General a las Ventas y de retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425, depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 21 de enero de 2021 (folios 5175 vuelta a 5178, 5182 y 5183) la Administración indicó que, para el caso de los ítems 7 y 8, la recurrente, además de los comprobantes de pago, no presentó la documentación e información que acreditase que los servicios de "Gestión técnica y logística en los puentes de Urpay y Curubamba - Apurímac" y "Servicio de topografía en los puentes de Urpay y Curubamba - Apurímac" se hubieran realizado efectivamente y que sobre las órdenes de compra no presentó el sustento que permitiera evidenciar la existencia de las comunicaciones mantenidas con el proveedor respectivo por algún medio ni aquella que permitiera corroborar que los servicios detallados en tales documentos se hubieran efectuado; precisando que los medios de pago ofrecidos tampoco acreditaban que los servicios se hubieran realizado.

Que respecto de los ítems N° 9, N° 10, N° 11 y N° 12 indicó que las Facturas del Exterior N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16 hacían referencia a la prestación de servicios desde la matriz a la sucursal del Perú para obras licitadas de servicios de asistencia técnica según contratos, indicando que la recurrente no presentó documentación que evidenciara la efectiva prestación del servicio, agregando que las firmas consignadas en los referidos contratos no se encontraban legalizadas, lo que no permitía determinar la fecha cierta en tales documentos, no observando, además, el método y/o la forma de valorización de los servicios ni detallaban a qué licitaciones correspondían (públicas y/o privadas), informes de cumplimiento y/o conformidad, fecha de realización, personas que los habrían efectuado, entre otros, que sustentasen su fehaciencia, por lo que consideró que no era posible analizar y/o determinar que correspondieran a asistencia técnica; precisando que las constancias de presentación del PDT - 617, formularios de pagos varios, detalles de movimiento de cuenta y voucher de egresos de caja tampoco acreditaban la realización de los servicios.

Que con relación al ítem N° 13 la Administración indicó que, además del Recibo por Honorario N° 8 por "Servicios prestados por el año 2016 de operador de maquinaria", la recurrente no presentó la documentación e información que acreditase su realización, tales como informes, conformidad del servicio, entre otros; el contrato suscrito no detallaba las funciones a ejecutarse, el tiempo ni lugar para efectuarlas, entre otros, concluyendo que no se acreditó la efectiva realización de los servicios.

Que, respecto del ítem 14, sustentado en el Recibo por Honorarios Electrónico N° 3 emitido por "Servicios profesionales", la recurrente no presentó la documentación e información que acreditase su realización, tales como informes, conformidad del servicio, entre otros, advirtiendo que de la búsqueda efectuada a la página web de la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (SUNEDU), , quien emitió el referido comprobante de pago, no contaba con una profesión declarada; no habiendo señalado la recurrente en qué consistió, el lugar dónde habría sido efectuado, tiempo, la asistencia en campo, entre otros, según contrato suscrito, es decir, no proporcionó la documentación que permitiera verificar en qué consistieron dichos servicios ni mucho menos que se hubieran realizado y que las constancias de transferencias, reporte del sistema contable y contrato, por sí mismos, no acreditaban que tales servicios se hubieran efectivamente prestado; concluyendo que procedía a mantener el reparo por los importes de S/ 5 000,00, S/ 12 000,00, S/ 150 067,52, S/ 144 755,73, S/ 141 736,80, S/ 15 000,00, S/ 113 642,87 y S/ 12 333,33, relacionados con los ítems N° 7, N° 8, N° 9, N° 10, N° 11, N° 12, N° 13 y N° 14.

Que mediante el Requerimiento N° 533, depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 22 de enero de 2021 (folios 5163 a 5165), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la observación detallada en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425.

Que en respuesta, la recurrente presentó escrito de 5 de febrero de 2021 (folios 5086 a 5092) en el que señaló, respecto de los ítems N° 9, N° 10, N° 11 y N° 12, que su casa matriz . (España) era una empresa perteneciente al sector construcción especializada en el desarrollo de infraestructuras civiles, obras públicas y privadas en el ámbito nacional e internacional, con más de 50 años de experiencia y de arraigada tradición familiar, caracterizada en atender las necesidades de sus clientes, proporcionar soluciones integrales y dispone de personal idóneo, así enfatiza que Sucursal Perú no tenía personería jurídica propia sino que depende de su matriz, por lo que para ello necesitaba la experiencia acumulada de su matriz para efectos de poder ejecutar las licitaciones respectivas; indicando que la documentación presentada acreditaba la asistencia técnica de . a su favor, por lo que procedía a mencionarlas y explicar su contenido y relacionarlas con las Facturas del Exterior N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16, especificando que los informes denominados "Resumen de Bases" fueron elaborados por el área de licitaciones de transporte y construcciones y revisados por la gerencia técnica de su matriz, quien también realizaba servicios de inscripción en procesos de licitación, revisión de consultas, entre otros; agregando que adjuntaba diversas certificaciones mediante las cuales un tercero ajeno a las partes intervinientes del contrato de asistencia técnica, que resultaba ser una firma internacional de auditoría, sustentaba la existencia de servicios de asistencia técnica por parte de la matriz española a la sucursal de Perú, por lo que resultaba razonable la emisión de facturas por parte de la primera para efectos de recuperar el costo incurrido en los servicios de asistencia técnica en el 2016; en ese sentido, menciona que la abundante documentación alcanzada sustentaba los servicios de asistencia técnica brindados por ., siendo que por el ítem 14 respecto de servicios prestados por , refirió que adjuntaba los correos respectivos.

Que, asimismo, la recurrente mediante los Expedientes N° 770, N° 966, N° 219, N° 418, N° 033, N° 137, N° 636, N° 798, N° 662, N° 976, N° 041, N° 000-164, N° 222, N° 282, N° 343, N° 396, N° 442, N°

837, N° 273 y N° 459, presentó diversa documentación, tales como facturas, impresiones de correos electrónicos, certificaciones, entre otros.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 533, depositado en el buzón electrónico de la recurrente el 10 de marzo de 2021 (folios 5139 a 5152, 5161 y 5162 vuelta), respecto de los ítems N° 9, N° 10, N° 11 y N° 12, relacionados con las Facturas del Exterior N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16 emitidas por la matriz española . a la recurrente, señaló que las "Constancias de Participación" a nombre de la recurrente no demostraban la prestación de servicios de asesoría y/o asistencia técnica a su favor, toda vez que correspondían únicamente a constancias de inscripción de la recurrente a procesos de selección para la adjudicación de determinadas obras; indicando que los documentos denominados "Informes Resumen de Bases de Proceso de Licitación con el Estado", detallaban bases de licitación de obras con el Estado Peruano, no consignaban su fecha de emisión, no contaban con firmas legalizadas, no detallaban quiénes los elaboraron; no se evidenció coordinaciones para su emisión; agregando que las ofertas y propuestas técnicas del . con R.U.C. N° , en el cual participaba la recurrente, no acreditaban la prestación del servicio de asesoría y asistencia técnica por parte de su casa matriz.

Que señala que los archivos "Facturas Matriz Viajes a Lima Perú" y el archivo "20210129 Pasaporte M. " correspondían a documentación del viaje de y , desde España a Perú, no obstante, la recurrente no adjuntó informes, coordinaciones, avances de servicios, conformidad, entre otra documentación que acreditase la prestación de servicios de asesoría y/o asistencia técnica; la "Agenda del III Encuentro Nacional de Consejos Regionales de Seguridad Vial 2016 - Octubre (27 y 29 de octubre 2016)" no guardaba relación con las observaciones determinadas; los distintos certificados que habrían sido emitidos entre enero y febrero 2021 a favor de la recurrente por parte de su casa matriz no resultaban admisibles como pruebas en atención al artículo 125 del Código Tributario; el archivo "20161021 Presentación pantalla " correspondía a una presentación acerca de seguridad vial, que no guardaba relación con los servicios observados; el archivo " 812 Pasaporte " evidenciaba su ingreso al Perú en el 2016, no obstante, no acreditaba la fehaciencia de la prestación del servicio, por cuanto la recurrente no adjuntó informes, coordinaciones, valorización, entre otra documentación que así lo demostrase; agregando que en los correos, los swift bancarios, cartas fianzas, consulta de avales y liquidaciones de comisión de avales, no se evidenciaba relación alguna de tales documentos con los servicios consignados en las facturas materia de reparo.

Que mencionó que el archivo "20210204 Facturas de Actualización Registro de Proveedores del Estado" correspondía a facturas del exterior, no obstante, la recurrente no señalaba los documentos remitidos, motivo de envío ni la información o documentación que permitiera relacionarla con las observaciones determinadas; los archivos "20210204 Registro España - 1" y "20210204 Registro España - 2" evidenciarían la inscripción de la empresa española . en el registro oficial de licitadores y empresas con determinadas calificaciones; agregando que el archivo "Certificado de Raquel Martín" emitido en febrero de 2021 por un tercero a la recurrente, señalaba que laboraba en desde el 2006, no obstante, tales documentos no acreditaban fehacientemente la prestación del servicio de asesoría y/o asistencia técnica, precisando que el citado certificado no resultaba admisible, en atención al artículo 125 del Código Tributario.

Que refirió que el archivo "Asistencia Técnica Implantación de ISO" hacía referencia al Manual de Sistema Integrado de su casa matriz y sugería considerar una evaluación de la normativa europea, no obstante, citaba de manera general a la recurrente en alguna de sus páginas señalando que era una empresa referente de obra pública en la comunidad de Castilla y León, lo que consideraba resulta inconsistente, advirtiendo que no se podía verificar que su emisión por parte de la citada empresa haya sido a favor de la recurrente para efectos de brindar el servicio de asesoría y menos de asistencia técnica; el archivo "Buenas Prácticas Ambientales Oficina" contenía información que correspondía a la casa matriz y no a la recurrente y los archivos "Sustento Resumen Cuenta 93321009 FT 152", "Sustento Resumen Cuenta 93321009 FT 169", "Sustento Resumen Cuenta 93321009 FT 184" y "Sustento Resumen Cuenta 93321009 FT. 194" correspondían a cuadros con el

resumen del servicio cuestionado, no obstante, en ellos solo se informaba acerca de los servicios y otorgaba ciertos detalles de licitaciones y convocatorias relacionadas con las facturas cuestionadas; concluyendo que la recurrente no presentó la documentación que permitiera acreditar que su casa matriz . hubiera efectuado la revisión de las bases de la licitación en las que participó la recurrente, ni se evidenciaban consultas efectuadas entre las partes para la prestación del servicio, observaciones, recomendaciones, relacionadas con los procesos y licitaciones en los cuales habría participado, no cumpliendo con acreditar fehacientemente que los servicios de asesoría y asistencia técnica se hubieran realizado a su favor.

Que agregó que, sin perjuicio de lo anterior, la recurrente no obtuvo la buena pro en la ejecución de algún proyecto en Perú, siendo que las licitaciones a las que hacía referencia fueron obtenidas mediante su participación como integrante del , y y no a favor de la recurrente, según lo verificado en la página web del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado (OSCE); concluyendo que al no haberse acreditado la fehaciencia de los servicios detallados en las Facturas del Exterior N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16 emitidas por su casa matriz procedía a mantener el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que, asimismo, la Administración, respecto del ítem N° 14 relacionado con el Recibo por Honorarios N° 3 emitido por por "servicios profesionales", señaló que de los tres archivos ofrecidos solo uno correspondía al referido ítem que contenía un correo; mencionando que tal correo fue enviado por Yanne Valdivia el que corresponde a un nombre distinto al observado, por lo que resultaba inconsistente para efectos de acreditar que el servicio fue prestado por , agregando que la recurrente no presentó el sustento documentario que acreditase que tal persona envió y recogió documentación técnica, solicitó cotizaciones, preparó presupuestos, entre otros, tal como alegaba, no siendo suficiente su solo dicho; por lo que al no haber acreditado la fehaciencia de los servicios señalados en el Recibo por Honorario N° 3, mantuvo el reparo.

Que, en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 533 (folio 5152 vuelta y folio 5153), se aprecia que la Administración efectuó reparo a la Cuenta 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos por el importe de S/ 594 536,25, por no acreditar la fehaciencia de las operaciones registradas, según se resume:

Cuadro N° 3 Reparo Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico en Proyectos - Fehaciencia

Ítem	Periodo	Fecha	Glosa	Comprobante N°	Concepto	Importe S/
7	Ene-16	31/01/2016	Gestión Técnica	-22	Técnica y logística Pte. Urpay y Curubamba Apurímac	12 000,00
8	Ene-16	14/01/2016	Topografía	-21	Topografía Pte. Urpay y Curubamba Apurímac	5 000,00
9	Set-16	30/09/2016	Servicios de la matriz	152	Asistencia Técnica Periodo del 01/01/16 al 31/03/16	150 067,52
10	Oct-16	31/10/2016	Servicios de la matriz	169	Asistencia Técnica Periodo del 01/04/16 al 30/06/16	144 755,73
11	Nov-16	30/11/2016	Servicios de la matriz	184	Asistencia Técnica Periodo del 01/07/16 al 30/09/16	141 736,80
12	Dic-16	15/12/2016	Servicios de la matriz	194	Asistencia Técnica Periodo del 01/10/16 al 30/12/16	113 642,87
13	Dic-16	13/12/2016	Prov servicios maquinista Kiomi	-08	Servicio prestado año 2016 - Operador maquinista	15 000,00
14	Dic-16	27/12/2016	Servicios administrativos	-03	Servicios profesionales administrador	12 333,33
Importe						**594 536,25**

Ítem 9, 10, 11 y 12

Que a efectos de deducir los gastos a que se refieren los ítems 9, 10, 11 y 12, señalados en el cuadro precedente, la recurrente presentó:

- Facturas N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16, emitidas el 30 de setiembre, 31 de octubre, 30 de noviembre y 15 de diciembre de 2016, por a la recurrente consignando como descripción. servicios prestados desde la matriz a la sucursal de Perú para obras licitadas en Perú, servicios de asistencia técnica según contrato, por los meses de enero a diciembre de 2016 (folios 548 vuelta, 544 vuelta, 539 vuelta y 532) y documento denominado "Relación

Valorada" de 30 de setiembre de 2016 (folio 547), en la que se indica que el Servicio de Asistencia Técnica habría comprendido la revisión de bases de licitaciones, consultas y observaciones, elaboración de presupuesto, elaboración de propuesta técnica, entre otros; vouchers de caja egresos (folios 544, 539, 533 vuelta, 534 vuelta y 527) y vouchers de traspaso de cuenta a cuenta (folios 545 vuelta, 540, 533, 534 y 528).

- Documento denominado "Contrato Privado para la Prestación de Servicios de Asistencia Técnica" (folios 541 a 543), de 26 de enero de 2016 suscrito por la recurrente y su casa matriz

- Resúmenes de Bases de Procesos de Licitación Concursos Públicos N° 11-2016-MTC/21 para la contratación del Servicio General de Instalación de Puentes - Paquete 13: de 03 Puentes, Junín, entre otros concursos (folios 726 a 773, 982 a 1035, 1038 a 1108, 1138 a 1179, 1183 a 1236, 1409 a 1690, 1918 a 1974, 1976 a 2362, 2566 a 2604, 3039 a 3066, 3125 a 3503 y 3518 a 4404).

- Consultas y Observaciones relacionados con los Concursos Públicos N° 01-2016-MTC/21 (folios 972 a 981, 1036 vuelta a 1037, 1132 vuelta a 1137, 1179 a 1182, 1236 vuelta a 1240, 1293 a 1299, 1322 vuelta a 1390 y 2607 a 2976); Adjudicaciones Simplificadas N° 01-2016-MTC/21 respecto de la convocatoria del Contratación del Servicio General de Instalación de Puentes – Paquete 9 Ubicados en el Departamento de La Libertad - Oferta conformado por: . Sucursal del Perú, Infinito Contratistas Generales S.A.C.; entre otras (folios 2369 a 2391, 2397 a 2420, 2427 a 2452, 2978 vuelta a 3002, 3023 a 3036); Acta de Apertura y Admisión de Ofertas (folios 2394, 2423 a 2425, 2364 vuelta a 2366, 3035 y 3111); Acta de Calificación de Oferta con Mejor Puntaje y Otorgamiento de la Buena Pro" y "Acta de Buena Pro" (folios 3004 a 3006, folios 3038, 3079 a 3081 y 3116), donde el Comité de Selección otorgó la buena pro de las Adjudicaciones Simplificadas N° 01-2016-MTC/21 y 04-2016-MC/21 y Concursos Públicos N° 09-2016-MTC/21 y 10-2016-MTC/21 a [4], y , respectivamente; Reportes de Constancia de Participación de 18 y 28 de marzo, 19 de julio. 19 de agosto, 24 y 28 de octubre, 11 de noviembre y 15 de diciembre de 2016, generados del portal del Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado, en donde se señala que la recurrente se encontraba inscrita como participante en procesos de selección (folios 657 a 674, 3504 a 3516 y 3919 a 3921).

- Documentos denominados "Construyendo Seguridad y Bienestar" (folios 698 a 724); "III Encuentro Nacional de Consejos Regionales de Seguridad Vial 2016" (folios 679 y 680); " Buenas Prácticas Ambientales en Obra", " Buenas Prácticas Ambientales en Oficina" (folios 5017 a 5027); ' Manual de Sistema Integrado de Gestión" de la empresa de 15 de enero de 2016" (folios 5028 a 5078).

- Facturas emitidas por a el 9 de febrero y 4 de octubre de 2016 y factura de Viajes Clemente por la venta de pasajes a nombre de y y sus pasaportes (folios 684 a 697).

- Documento emitido por el Banco Santander el 25 de enero de 2021 y declaración jurada de 3 de febrero de 2021 de Sabadell Atlántico, en los que señalaron que durante el ejercicio 2016 . realizó la solicitud, gestión, negociación y consultoría financiera para la obtención de garantías a favor de la recurrente (folios 682 y 683); documento emitido por el 29 de enero de 2021, en el que dejaba constancia que durante el 2016 brindó servicios de asesoramiento técnico a la recurrente para la implantación del Sistema Integrado de Gestión (folio 689); documento de 27 de enero de 2021 firmado por , según indica inscrita en el Registro de Oficial de Auditores de Cuentas R.O.A.C. (folio 678); documento de 2 de febrero de 2021 emitido por

[4] Dentro de los participantes se encontraba conformado por Sucursal del Perú e

indicando que y laboran en la casa matriz (folio 677).

- Impresiones de correos electrónicos (folios 4568 a 4973).

Que, según el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 133-2013-EF, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Que, según se aprecia en la Partida Registral N° 365 del Registro de Personas Jurídicas de la Zona Registral N° IX de la Oficina Registral Lima, Sede Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos – SUNARP (folio 5795), por Escritura Pública de 14 de marzo de 2012, otorgada ante la Notaria de Lima, Dra. Mónica Margot Tambini Avila y por Escritura Pública de 1 de febrero de 2012 otorgada ante Manuela Navarro Pérez Notario del Colegio de Castilla y León, don en su condición de administrador único de la compañía , una entidad constituida y vigente de conformidad con la normatividad del reino de España, en virtud de las facultades conferidas por el artículo 4 de su estatuto social, crea una sucursal en Perú, denominada Sucursal Perú.

Que el artículo 396 de la Ley General de Sociedades aprobada por la Ley N° 26887 establece que: "*Es sucursal todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. La sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. Está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes*".

Que, respecto del documento denominado "Contrato Privado para la Prestación de Servicios de Asistencia Técnica" (folios 541 a 543), de 26 de enero de 2016 suscrito por la recurrente y su matriz , corresponde señalar que tal documento no contiene, ni puede contener ninguna clase de acuerdo de voluntades de dos o más partes, ya que al ser la recurrente una sucursal de su matriz ., carece de personería jurídica independiente de esta, tal como lo dispone el artículo 396 de la Ley General de Sociedades, por lo que al resultar jurídica y materialmente imposible que una empresa se preste servicios a sí misma y, en base a ello, pretenda deducir gasto alguno por algún servicio prestado supuestamente por ella misma[5].

Que, sobre el particular cabe señalar que si bien la Ley del Impuesto a la Renta establece expresamente en su artículo 14 que las sucursales de empresas extranjeras son contribuyentes respecto de sus rentas de fuente peruana; el artículo 6 de la misma norma que el impuesto recae sobre las rentas gravadas de fuente peruana de las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes y el artículo 7 les atribuye la condición de domiciliadas respecto de esas rentas; dichas normas solo determinan que la sucursal es un contribuyente distinto de su matriz, pero en forma alguna puede implicar concluir que dicha norma creó una persona jurídica distinta a la matriz.

Que, en efecto, las ficciones tributarias, como la creación de un sujeto con capacidad tributaria, que no tiene capacidad jurídica, como las sucursales u otros establecimientos permanentes, tiene que determinarse por su propio contenido; por lo que cuando la norma tributaria establece que para efectos del Impuesto a la Renta, la sucursal es un contribuyente respecto de determinadas rentas, en ningún caso está afirmando que para todos los efectos jurídicos, la sucursal y la matriz se consideran dos personas jurídicas independientes, ni sostiene que las operaciones entre la sucursal y su matriz se consideran compraventas o prestaciones de servicios, por lo que no puede agregarse a la ficción legal un contenido que la propia ley no le atribuye.

[5] Criterio sostenido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 05338-2-2018.

Que, en ese orden de ideas, debe aclararse que la calificación de contribuyente de un determinado tributo, es determinado por la ley de cada tributo, pero la personería jurídica o capacidad jurídica es determinado por normas del derecho común y, si bien es cierto que el legislador tributario puede establecer reglas especiales de imputación fiscal sin modificar la personalidad jurídica de una entidad, estableciendo que la sucursal es un contribuyente distinto de la matriz, la Ley del Impuesto a la Renta no ha establecido que la sucursal y la matriz son personas jurídicamente diferentes para efectos de celebrar contratos entre sí

Que, si bien el numeral 10 del artículo 24 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que cuando una empresa no domiciliada tiene uno o más establecimientos permanentes en el país existe vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí, no implica, bajo ninguna circunstancia, que la citada norma haya señalado que califican como personas jurídicas distintas, ni que para el derecho común tengan patrimonios jurídicos independientes, ni señala que puedan contratar entre sí, ni que las actividades internas entre ellas constituyan ventas o servicios, por lo que aun cuando calificasen como vinculadas, para generar alguna consecuencia tributaria entre ellas, primero debe existir una operación jurídicamente reconocible, sin lo cual, no podrá determinar la existencia de un hecho imponible.

Que, incluso, si alguien quisiera interpretar el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta como una ficción de separación entre matriz y sucursal, existiría un serio problema, un reglamento no puede crear una ficción legal que produzca una nueva hipótesis de incidencia o amplíe el aspecto material del tributo; si una norma hubiera querido crear la ficción de que para efectos del Impuesto a la Renta, la matriz y su sucursal se consideran dos personas independientes y las operaciones entre ellas se consideran realizadas entre terceros, eso tendría que haberse establecido en la Ley del Impuesto a la Renta

Que, en este punto cabe precisar que cuando el legislador quiere crear una ficción, la crea expresamente, como lo ha hecho cuando se tratar de crear reglas específicas para determinadas relaciones entre la matriz y la sucursal; por ejemplo, en el caso de dividendos, esto resulta particularmente esclarecedor; la existencia de una regla específica respecto de los dividendos de establecimientos permanentes es una evidencia de que las ficciones tributarias no deben presumirse, si el legislador establece expresamente una consecuencia fiscal para una relación que jurídicamente no sería necesariamente una distribución de dividendos entre dos personas distintas, está demostrando que cuando quiere producir una determinada consecuencia tributaria mediante una ficción, debe establecerla expresamente, no puede utilizarse una ficción fijada en una norma reglamentaria para crear una segunda ficción no contemplada en ella, ya que ello produciría una ficción dentro de otra ficción que crearía hechos imponibles inexistentes, lo que no puede realizar vía una interpretación extensiva.

Que, en efecto, no debe confundirse la eventual atribución fiscal de ingresos o gastos de la matriz a la sucursal y viceversa, con el hecho que se vendan bienes y/o se presten servicios entre ellas; si la matriz realiza determinadas actividades en beneficio de su sucursal, o la sucursal realiza determinadas actividades en beneficio de su matriz, debe distinguirse cuidadosamente que exista una actividad económicamente identificable, de la existencia de un contrato entre ambas; una imputación contable o económica no puede transformarse en una operación jurídica simplemente porque sea conveniente para determinar la renta.

Que, la situación es incluso más evidente si se habla de una venta, ya que esta supone, por definición, una transferencia de propiedad a cambio de un precio; si la matriz y la sucursal son jurídicamente la misma persona ¿quién era propietario del bien antes de la venta?, la persona jurídica extranjera y después de la supuesta venta ¿quién es propietario del bien?, la misma persona jurídica extranjera; aun cuando pueda existir un cambio de ubicación, afectación, registro contable, atribución fiscal o centro de explotación del activo, eso no convierte el movimiento en una compraventa.

Que, por lo expuesto, debe concluirse que el hecho que la Ley del Impuesto a la Renta atribuya a la sucursal la condición de contribuyente distinto de su matriz tiene como consecuencia una separación para la determinación e imposición de las rentas atribuibles a cada una, pero no supone la creación de

una persona jurídica distinta ni, por sí misma, de relaciones jurídicas bilaterales entre la sucursal y la matriz, siendo que la calificación de la matriz y la sucursal como partes vinculadas tampoco altera esta conclusión; la vinculación es una categoría normativa destinada a producir las consecuencias tributarias que la ley le atribuye; la norma reglamentaria no es una que crea personalidad jurídica ni una norma que transforme relaciones internas de una misma persona jurídica en operaciones de compraventa o prestación de servicios.

Que, en consecuencia, no resulta jurídicamente posible sostener que la sucursal vende bienes o presta servicios a su matriz o viceversa por el solo hecho de que ambas sean contribuyentes distintos para efectos del Impuesto a la Renta, ya que para llegar a esa conclusión sería necesario que una norma con rango legal hubiese establecido expresamente una ficción adicional según la cual, para esos efectos, la matriz y la sucursal se consideran personas distintas y las operaciones entre ellas constituyen enajenaciones o prestaciones de servicios, lo que no ha hecho la legislación nacional.

Que, en este punto resulta fundamental entender que no se ha regulado en el ordenamiento jurídico peruano el supuesto jurídico que permita hablar de una venta o servicio entre sucursal y su matriz, no debiendo buscarse una norma que sostenga *«la sucursal no puede venderle a su matriz»;* la ausencia de la operación deriva de la falta de dos sujetos jurídicos independientes; no es necesario que la ley prohíba la operación; es necesario que exista una norma que permita subsumir los hechos en la hipótesis de incidencia que se pretende aplicar y el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no puede cumplir esa función porque solamente establece un supuesto de vinculación.

Que, sin perjuicio de lo señalado precedentemente, aun cuando asumiésemos incorrectamente que existe la posibilidad que una matriz le prestase servicios a su sucursal, en el caso de autos, corresponde indicar que en el "Resumen de Bases de los Procesos de Licitación", Consultas y Observaciones relacionados con Concursos Públicos N° 01-2016-MTC/21, Adjudicaciones Simplificadas, Actas de Apertura y Admisión de Ofertas, Acta de Calificación de Oferta con Mejor Puntaje y Otorgamiento de la Buena Pro, Acta de Buena Pro y Reportes de Constancia de Participación generados del portal del Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado, se aprecia que estos hacen referencia a procesos de licitación de obras públicas en las que participaban diversas empresas y contratos de consorcios, mas no evidenciarían en forma alguna la supuesta prestación de servicios de asistencia técnica a favor de la recurrente.

Que, asimismo, en los documentos denominados "Construyendo Seguridad y Bienestar", "III Encuentro Nacional de Consejos Regionales de Seguridad Vial 2016", "Buenas Prácticas Ambientales en Obra - BlasGon", "Buenas Prácticas Ambientales en Oficina - BlasGon" de
y el "Manual de Sistema Integrado de Gestión" de la empresa
.; se aprecia que hacen referencia a prácticas y políticas de la casa matriz, mas no acreditarían que se hubiera prestado algún "servicio" a ningún sujeto, mucho menos servicios de asistencia técnica.

Que en las facturas emitidas por a
el 9 de febrero y 4 de octubre de 2016 y factura de Viajes Clemente por la venta de pasajes a nombre de y , se hace referencia a la venta de pasajes a aquéllos y en sus pasaportes figuran sellos de entrada y salida a Perú, entre otros países, pero no aportarían evidencia de la existencia de un servicio prestado a sujeto alguno.

Que el documento emitido por el Banco Santander el 25 de enero de 2021 y la declaración jurada de 3 de febrero de 2021 emitida por , señalando que durante el ejercicio 2016
realizó la solicitud, gestión, negociación y consultoría financiera para la obtención de garantías a favor de la recurrente; el documento emitido por el 29 de enero de 2021, en el que dejaba constancia que
durante el 2016 brindó servicios de asesoramiento técnico a la recurrente para la implantación del Sistema Integrado de Gestión; el documento de 27 de enero de 2021 firmado por
, según indica inscrita en el Registro de Oficial de Auditores de Cuentas R.O.A.C. señalando que en los registros contables de se encuentran los gastos de

personal de trabajos por asistencia técnica a favor de la recurrente y gastos de viaje; así como, el documento de 2 de febrero de 2021 emitido por indicando que y laboran en la casa matriz; solo contienen simples declaraciones de parte que no califican como medios probatorios admitidos de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, cuyo primer párrafo dispone que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria, por lo que dichos documentos no aportarían evidencia alguna que permitiera acreditar la prestación de algún servicio.

Que, en cuanto al certificado emitido por la firma internacional ., el cual, según la recurrente, habría refrendado las labores de asistencia técnica brindadas durante el 2016 por la matriz española; corresponde señalar que tal documento contiene una declaración de parte que no califica como medio probatorio admitido de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, por lo que tampoco aportaría evidencia documentaria alguna que pudiera acreditar la prestación de un servicio; además, dicha firma no tiene funciones de fedataria para efectos tributarios peruanos, por ende, tal documento no resultaría relevante para acreditar la prestación de servicio alguno.

Que, a mayor abundamiento, acerca de las impresiones de correos electrónicos presentadas por la recurrente, corresponde mencionar que los referidos documentos carecen de mecanismos que permitan corroborar su autenticidad e integridad, debiendo adicionalmente, indicarse que, en todo caso, incluso de su lectura, tampoco se advierte la prestación de servicios de asistencia técnica a favor de alguien.

Que, sobre la base de lo expuesto, se aprecia que la recurrente no acreditó la existencia de servicio alguno consignado en las Facturas N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16, contabilizadas como gasto en la Cuenta Contable 93321009 - Asesoría y Apoyo Técnico de Proyectos por los importes de S/ 150 067,52, S/ 144 755,73, S/ 141 736,80 y S/ 113 642,87, respectivamente, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, por los fundamentos expuestos en la presente resolución, correspondiendo **confirmar** la resolución apelada en este extremo.

Que, acerca de lo alegado por la recurrente en el sentido que, respecto de las Facturas N° /16, N° /16, N° /16 y N° /16 emitidas por su casa matriz, procedió a la "refacturación" de los gastos incurridos a favor de los contratos de consorcios con contabilidad independiente, por lo que los servicios de asistencia técnica facturados por la matriz española constituyeron costo tributario para la sucursal peruana; así como en cuanto a lo alegado en el sentido que resultaba razonable la emisión de facturas por parte de su matriz para efectos de recuperar el costo incurrido en los servicios de asistencia técnica en el 2016; corresponde señalar que, según el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° 07899-2-2018, salvo las disposiciones de la Ley del Impuesto General a las Ventas vinculadas a los gastos realizados por cuenta del comprador o usuario del servicio prestado, no existe norma en el Reglamento de Comprobantes de Pago que permita la recepción de un comprobante de pago emitido a nombre de un contribuyente para sustentar un gasto que corresponda a otro, para luego proceder a "refacturarlo" y/o recuperar dicho gasto, dado que los comprobantes de pago no se emiten y aceptan según las "necesidades" de los contribuyentes, sino cuando la norma pertinente lo autoriza y/o exige, tales como, la venta de bienes o prestación de servicio, siendo que las situaciones que según la recurrente justificaron su emisión, no califican como unas de ellas, menos aun cuando no hay posibilidad alguna que su matriz le preste servicio alguno a la recurrente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que existe nulidad en el reparo de los gastos de asistencia técnica, al resultar contradictorio, puesto que en el Resultado del Requerimiento N° 425 por un lado se cuestiona la fehaciencia de los servicios, como si nunca se hubieran llegado a brindar y, por otro, se considera que sí existen pero que su beneficiario es el Contrato de ; corresponde señalar que resulta claro que el reparo bajo análisis fue formulado por haber deducido gastos por operaciones que no era posible que se realizaran, por lo que su alegato no tiene sustento.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02697-5-2017 invocada por la recurrente examinó un caso en que se advirtió un sustento contradictorio, lo que no ocurre en el presente caso, por lo que no resulta aplicable.

Que la Resolución N° 3664-1-2006 versa sobre un caso en que la Administración incurrió en contradicción, pues primero sostuvo que no se había acreditado que las transferencias bancarias correspondían a las operaciones reparadas y luego reconoció que las transferencias correspondían a dichas operaciones, situación distinta al caso de autos, por lo que no resulta aplicable.

Que las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 057-3-2000, N° 120-5-2002, N° 1807-4-2004, N° 3708-1-2004 y N° 11824-3-2009, confirmaron reparos por operaciones no reales, al encontrarse arreglados a ley, como en el presente caso.

Que la Resolución de Intendencia N° 437/SUNAT invocada por la recurrente fue emitida a otro contribuyente según lo informado por la Administración (folios 5804 a 5818), por lo que no tiene relación alguna con el presente caso.

Ítem 14

Que en autos se aprecia el Recibo por Honorarios Electrónico N° 3 de 27 de diciembre de 2016 (vuelta folio 524), emitido por por "*Servicios profesionales*" por el importe de S/ 12 333,33.

Que, asimismo, obra el documento denominado "Contrato de Locación de Servicios" suscrito el 4 de diciembre de 2016 (vuelta folios 522 y 523) por la recurrente y , en cuya cláusula cuarta el locador se comprometió a prestar "*Servicios de Asistente de Campo*", durante un mes, el que iniciaría el 5 de diciembre de 2016 y culminaría el 5 de enero de 2017, pactándose en su cláusula octava una contraprestación de S/ 12 333,33.

Que, por otro lado, la recurrente presentó el "Voucher: Caja egresos" (folio 519) de 23 de diciembre de 2016 y reportes bancarios de Transferencias - Cuentas de Terceros (vuelta folios 520 a folio 521) de 23 de diciembre de 2016.

Que, al respecto, se debe señalar que el recibo por honorario no resulta suficiente para acreditar la fehaciencia de los servicios profesionales que la recurrente habría recibido por parte , sino que resultaba fundamental acreditar que dicho comprobante correspondía a una operación real o existente, es decir, que se produjo en la realidad.

Que, asimismo, el contrato de locación de servicios suscrito por y la recurrente, solo constituye un compromiso de realizar un servicio determinado a la recurrente a cambio de un pago, no obstante, no acredita que aquel consignado en el Recibo por Honorarios Electrónico N° 3 resultara fehaciente.

Que el "Voucher: Caja egresos" y los reportes bancarios solo evidenciarían los pagos efectuados a y su anotación contable.

Que cabe indicar que el correo electrónico presentado por la recurrente no sustenta la realización del servicio, dado que no se puede tener certeza que haya sido emitido por el locador en la fecha señalada en él, asimismo, sobre la base de los documentos presentados, no se encuentra acreditado en autos, en qué consistía y cómo debía prestarse el servicio, cuáles eran los entregables y tampoco quién habría dado la conformidad del servicio por parte de la empresa, entre otros.

Que, en este caso en particular se observa que no se puede conocer con certeza en qué habría consistido el servicio pactado por las partes, ni se encuentra congruencia con lo señalado en el contrato suscrito y en el comprobante emitido, dado que en el contrato solo se hace referencia a los "Servicios de Asistente de Campo", sin especificar qué actividades específicamente debía realizar, mientras que el

recibo fue emitido por "Servicios Profesionales", esto es, una descripción que además de ser genérica, no concuerda con lo señalado en el contrato; correspondiendo precisar que la recurrente no presentó documentos que evidenciasen finalmente cuáles habrían sido las labores específicamente realizadas por el locador.

Que, en ese sentido, la recurrente no acredito la fehaciencia de la operación consignada en el Recibo por Honorarios Electrónico N° 3, por lo que no procedía su deducción de la renta neta imponible correspondiendo **confirmar** la resolución apelada en este extremo.

- ***Cuenta Contable 93321008 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia y Cuenta Contable 94321012 - Servicios de Ingeniería - Fehaciencia***

Que según consta en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 255 (folio 5418), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la Administración efectuó reparo a la "Cuenta Contable 93321008 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia" por el importe de S/ 17 280,00 y a la "Cuenta Contable 94321012 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia" por el importe de S/ 25 920,00, señalando como sustento el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los Requerimientos N° 425 y N° 533 y sus resultados.

Que, a través del punto 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425 (folio 5187 y vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia de las operaciones contabilizadas el 5 de mayo y 2 de setiembre de 2016 en la Cuenta Contable 93321008 - Servicios de Ingeniería, por el importe de S/ 8 640,00 cada una, que suman S/ 17 280,00 y en la Cuenta Contable 94321012 - Servicios de Ingeniería, el 2 de junio y 8 y 26 de julio de 2016 por el importe de S/ 8 640,00 cada una, que suman S/ 25 920,00, según el detalle señalado en el Anexo N° 03 adjunto al referido requerimiento (folio 5185 vuelta), solicitándole que presentara los comprobantes de pago, órdenes de compra, asientos contables, sistema de control de servicios, entre otros, que acreditasen la deducibilidad como gasto para efectos tributarios de cada una de las operaciones; asimismo, le solicitó que presentara un escrito con la relación detallada de la información o documentación presentada por cada ítem, naturaleza de la operación, contratos y adendas, proformas, cotizaciones, órdenes de servicio, entre otros; indicándole que en caso la documentación se encontrara en idioma distinto al castellano, que presentara la traducción al idioma castellano.

Que, en respuesta, mediante el punto 02 del escrito de 30 de octubre de 2020 la recurrente señaló que procedía a presentar los recibos por honorarios, contratos y constancias de transferencias bancarias (folio 654 vuelta).

Que en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (folios 5174, 5174 vuelta y 5178 a 5181 vuelta) la Administración indicó que la recurrente no especificó qué servicios de ingeniería civil fueron encomendados a como persona natural ni presentó la documentación que permitiera verificar que tales servicios hubieran sido efectivamente realizados; indicando que según el contrato, el locador debía informar sobre el desarrollo de los servicios contratados de forma diario, sin embargo, la recurrente no presentó documentación que acreditase que el locador haya informado sobre el desarrollo de sus servicios, por lo que la fehaciencia no resultaba acreditada; asimismo, indicó que las transferencias bancarias realizadas a favor de la citada persona no acreditaban por sí mismas que las operaciones contenidas en los recibos por honorarios presentados se hubieran realizado; por lo que efectuó reparo a la "Cuenta Contable 93321008 - Servicios de Ingeniería – Fehaciencia" por el importe de S/ 17 280,00 y a la Cuenta Contable 94321012 - Servicios de Ingeniería - Fehaciencia por el importe de S/ 25 920,00.

Que mediante el Requerimiento N° 533 (folios 5163 y 5164), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones detalladas en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425.

Que, en respuesta, la recurrente mediante escrito de 5 de febrero de 2021 (folios 5092 y 5093 vuelta), la recurrente señaló que presentaba diversos correos electrónicos cursados entre

y por las coordinaciones efectuadas respecto de los servicios de ingeniería que demostraban la fehaciencia de las operaciones, precisando que los servicios consistieron en controlar el cumplimiento en sitio y a distancia de las políticas, procedimientos y normativas en materia de supervisión y seguridad de todos los proyectos; gestionar los recursos necesarios para el desarrollo de cada proyecto de construcción; dirigir la elaboración de las propuestas enfocadas al área de construcción en lo técnico y económico, siguiendo el procedimiento para elaboración de propuestas; informes internos relativos al estado de los proyectos, entre otros; asimismo, mediante los Expedientes N° 459 y N° 442 (folios 4496 a 4565 y 5080 a 5084), presentó una constancia firmada por su apoderado , en donde listó diversos servicios que habrían sido por , adjuntando impresiones de correos electrónicos, fotografías, entre otros.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1533 (folios 5152/vuelta y 5153) la Administración señala que, conforme con el Resultado del Requerimiento N° 425, observó los Recibos por Honorarios Electrónicos N° 1 y N° 7 de 5 de mayo y 2 de setiembre de 2016 emitidos por el importe de S/ 8 640,00 cada uno, que sumaban S/ 17 280,00 y los Recibos por Honorarios Electrónicos N° 3, N° 5 y N° 6 de 2 de junio y 8 y 26 de julio de 2016, emitidos por el importe de S/ 8 640,00 cada uno, que sumaban S/ 28 920,00, indicando que la recurrente no presentó documentación e información que permitiera determinar la fehaciencia de los servicios prestados por a favor de la recurrente; precisando que no se presentó documentación que acreditase que las labores señaladas en el "Certificado de Funciones del " se hubieran realizado, limitándose solo a mencionarlas; precisando que en los correos electrónicos presentados por la recurrente se apreciaban coordinaciones de respecto de ejecución de obras por parte del Contrato de con R.U.C. N° y Contrato de con R.U.C. N° ; concluyendo que procedía mantener el reparo.

Que, en el caso de autos, se aprecia que la Administración reparó las operaciones consignadas en los Recibos por Honorarios Electrónicos N° 1, N° 3, N° 5, N° 6 y N° 7, emitidos por , al considerar que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones.

Que a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones consignadas en los Recibos por Honorarios Electrónicos N° 1, N° 3, N° 5, N° 6 y N° 7, emitidos por , la recurrente presentó:

- Recibos por Honorarios Electrónicos N° 1, N° 3, N° 5, N° 6 y N° 7 de 5 de mayo, 2 de junio, 8 y 26 de julio y 2 de setiembre de 2016 (folios 462/vuelta, 464/vuelta, 466/vuelta, 553 y 555) emitidos por por "*Prestación de servicios como ingeniero civil y persona natural en las diferentes asignaciones encomendadas*" correspondientes a los meses de abril, mayo, junio, julio y agosto de 2016, cada uno por el importe de S/ 8 640,00.

- Contrato de locación de servicios de 31 de marzo de 2016 (folios 554 y 554 vuelta) suscrito entre la recurrente y , mediante el cual aquel se comprometió a prestarle "*Servicios de asistencia en su Área Técnica*", del 1 de abril al 30 de junio de 2016, de manera personal sin auxiliares ni sustitutos y de informar sobre el desarrollo de los servicios contratados a lo menos una vez al día, fijando un honorario mensual por el importe de S/ 8 640,00.

- Contrato de locación de servicios de 1 de julio de 2016 (folios 465 y 465 vuelta) suscrito entre la recurrente y , mediante el cual aquel se comprometió a prestarle "*Servicios de asistencia en su Área Técnica*", del 1 de julio al 31 de agosto de 2016, de manera personal sin auxiliares ni sustitutos y de informar sobre el desarrollo de los servicios contratados a lo menos una vez al día, fijando un honorario mensual por el importe de S/ 8 640,00.

- Documento denominado "Constancia" (folio 5083) firmado por en calidad de apoderado de la recurrente.

- Impresiones de correos electrónicos (folios 4496 a 4557).
- Documentos bancarios "Transferencias - Cuentas de Terceros" (folios 460, 462, 464, 553 y 554) del BBVA Continental, solo acreditarían los pagos efectuados a , mas no que los servicios se hubieran realizado.

Que, al respecto, se debe señalar que los comprobantes de pago ofrecidos no resultan suficientes para sustentar que las operaciones por la prestación de servicios de ingeniería civil resultan fehacientes, según el criterio del Tribunal Fiscal establecido en las resoluciones antes citadas, debiéndose advertir que la recurrente debió contar y ofrecer elementos adicionales que demuestren su efectiva realización.

Que los contratos de locación de servicios presentados solo representan acuerdos de voluntades para la prestación de los "S*ervicios de asistencia en su Área Técnica"* a favor de la recurrente, sin detallar los servicios que específicamente debían ser prestados, advirtiéndose que tampoco obran en el expediente los informes sobre el desarrollo de los servicios contratados que, según se señala en tal documento, debieron ser entregados en forma diaria.

Que respecto del documento denominado "Constancia" (folio 5083) se encuentra suscrito por en calidad de apoderado de la recurrente, señalando que , le prestó los servicios consistentes en controlar el cumplimiento en sitio y a distancia de las políticas, procedimientos y normativas en materia de supervisión y seguridad de todos los proyectos; gestionar los recursos necesarios para el desarrollo de cada proyecto de construcción, entre otros; corresponde indicar que dicho documento contiene una declaración de parte que no califica como medio probatorio admitido por el artículo 125 del Código Tributario, por lo que no aporta evidencia alguna que permita desvirtuar el reparo bajo análisis.

Que, asimismo, en el caso de las impresiones de correos electrónicos presentados por la recurrente para acreditar la prestación de los servicios, corresponde mencionar que los referidos documentos carecen de mecanismos que permitan corroborar su autenticidad e integridad, siendo meras representaciones impresas de lo que sería el contenido que la recurrente afirma corresponderían a coordinaciones con el proveedor; en efecto, no resulta posible verificar si el contenido mostrado en las impresiones adjuntadas reproducen de manera fiel la secuencia de comunicaciones electrónicas efectuadas, ni si habrían sido cursadas por el proveedor, ni tampoco si la referida secuencia abarca la totalidad de las comunicaciones efectuadas, no siendo posible determinar si existieron mensajes que fueron eliminados, omitidos, incorporados de forma posterior o si su contenido fue modificado antes de su impresión, lo que tiene especial relevancia en el marco del análisis de la fehaciencia ya que la modificación, eliminación o incorporación de uno o varios mensajes puede alterar de forma significativa el alcance de la comunicación presentada.

Que, en virtud de lo expuesto, las impresiones de los que según afirma la recurrente serían correos electrónicos cursados por el proveedor no constituyen medios probatorios que permitan demostrar la fehaciencia de una operación dado que no permiten concluir, con un grado razonable de certeza, que las actividades referenciadas en ellas hayan sido ejecutadas materialmente.

Que, sin perjuicio de lo expuesto, aun cuando se asumieran como veraces tanto los remitentes como el contenido de las citadas impresiones; estos solo podrían evidenciar coordinaciones, intercambios de información o referencias a determinadas actividades, lo que no equivale a demostrar que estas últimas fueron efectivamente realizadas y recibidas a conformidad por los contribuyentes; es por ello que los correos electrónicos solo podrían adquirir eficacia probatoria relevante cuando son valorados en forma conjunta con otros elementos proporcionados en el marco del procedimiento, tales como informes, entregables, memorándums, reportes técnicos, conformidades o cualquier otro documento que pueda permitir inferir de forma razonable que las prestaciones pactadas fueron ejecutadas.

Que los documentos bancarios "Transferencias - Cuentas de Terceros" del Banco BBVA Perú, solo acreditarían los pagos efectuados a , mas no que los servicios se hubieran realizado.

Que, sobre la base del análisis en conjunto de la documentación descrita anteriormente se concluye que la recurrente no ha presentado los elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar que las operaciones de prestación de servicios consignadas en los Recibos por Honorarios Electrónicos N° 1, N° 3, N° 5, N° 6 y N° 7 resulten fehacientes, por lo que el reparo determinado se encuentra conforme a ley, procediéndose a **confirmar** la apelada en este extremo.

Que acerca de lo manifestado por la recurrente en el sentido que la Administración ha considerado que los beneficiarios de los servicios serían el Contrato de y Contrato de , por lo que el reparo resulta contradictorio, ya que por un lado observa la falta de fehaciencia de los servicios y por otro lado cuestiona quien sería el beneficiario; corresponde señalar que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 533, la Administración precisó que en los correos electrónicos presentados por la recurrente se apreciaban coordinaciones de respecto de ejecución de obras a cargo del Contrato de con R.U.C. N° y del Contrato de con R.U.C. N° , concluyendo que tales documentos no evidenciaban la efectiva prestación de los servicios consignados en los recibos por honorarios profesionales emitidos a la recurrente, ni en el contrato suscrito con aquélla, habiéndose verificado en esta instancia que el reparo ha sido formulado con arreglo a ley, por lo que sus alegatos no resultan atendibles.

- ***Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina – Causalidad***

Que según consta en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 255 (folio 5418), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la Administración efectuó reparo por "Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina – Causalidad" por el importe de S/ 17 024,00, señalando como sustento el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los Requerimientos N° 425 y N° 1533 y sus resultados.

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

Que como se advierte de las normas glosadas y de conformidad con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 2791-5-2010, entre otras, para que se otorgue derecho a deducir gastos, éste debe de cumplir el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla; además, en las Resoluciones Nº 2565-3-2002 y N° 6072-5-2003 este Tribunal ha establecido que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que, según lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, y, por ende la deducibilidad del crédito fiscal respectivo, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, tal como se ha señalado en la Resolución N° 10224-8-2014.

Que, además, la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o

destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004.

Que, por su parte, el inciso j) del artículo 44 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 30296 (publicada el 31 de diciembre de 2014) dispone que no resultan 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; salvo en el caso de gastos que de conformidad con el artículo 37 de la ley se podían sustentar con otros documentos.

Que mediante el punto 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425 (vuelta folio y folio 5187), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la causalidad de las operaciones contabilizadas en la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina, bajo los ítems 42, 43, 44, 45 y 46 de 11 de febrero, 2 de marzo, 13 de octubre, 22 de noviembre y 22 de diciembre de 2016, por los importes de S/ 2 800,00, S/ 2 800,00, S/ 3 748,80, S/ 3 851,79 y S/ 3 823,46, detallados en el Anexo N° 03 adjunto al requerimiento en cuestión (vuelta folio 5185), solicitándole que presentara los comprobantes de pago, órdenes de compra, asientos contables, sistema de control de servicios, entre otros, que acreditasen la deducibilidad como gasto para efectos tributarios de cada una de las operaciones; asimismo, le solicitó que presentara un escrito con la relación detallada de la información o documentación presentada por cada ítem, naturaleza de la operación, contratos y adendas, proformas, cotizaciones, órdenes de servicio, entre otros; indicándole que en caso la documentación se encontrara en idioma distinto al castellano, que presentara la traducción al idioma castellano.

Que, en respuesta, mediante el punto 02 del escrito de 30 de octubre de 2020 la recurrente señaló que procedía a presentar contratos y constancias de transferencias bancarias (folios 448 a vuelta folio 453, 653 y 654).

Que en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (folios 5172 vuelta a 5174) la Administración indicó que los contratos ofrecidos no correspondían al alquiler de oficinas sino a departamentos (casa habitación), advirtiendo que en el anexo de unos de ellos, se hacía referencia a bienes tales como televisor, sillas, cuadros, entre otros; indicando que la actividad que desarrollaba la recurrente resultaba inconsistente con la necesidad de alquiler de un departamento; precisando que la recurrente no presentó la documentación e información que identificase las obras que se encontrarían relacionadas con tal alquiler, las personas que habitaron el inmueble y su vinculación con la recurrente, entre otros, a fin de acreditar la causalidad del gasto; agregando que, en atención al numeral 1.1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, la recurrente no proporcionó los comprobantes de pago, incumpliendo el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de sustentar la deducibilidad del gasto anotado y declarado; concluyendo que correspondía mantener el reparo por la suma de S/ 17 024,05, al no haberse acreditado la causalidad del gasto y no presentar los comprobantes de pago correspondientes.

Que en atención del artículo 75 del Código Tributario, mediante el Requerimiento N° 533 (folios 5163 y 5164), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la observación detallada en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425.

Que, en respuesta, la recurrente presentó escrito de 5 de febrero de 2021 (folio 5085) en el que señaló que el gasto por alquiler observado se efectuó a favor de su trabajador español Eduardo Munñoz Lara, quien se desempeñaba en el puesto de técnico en ingeniería civil y en calidad de condición de trabajo, por cuanto laboraba en un lugar alejado a su país de origen (España), señalando que adjuntaba el contrato de trabajo y la adenda respectiva.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 533 (folios 5134 a 5136), la Administración indicó que la recurrente no presentó el contrato de trabajo y la adenda mencionados en su

escrito, ni la documentación e información que permitiera verificar que el gasto por el alquiler era una condición de trabajo; manteniendo el reparo a la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina por el importe de S/ 17 024,05.

Que, en el caso de autos, la Administración efectuó reparo a la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina por el importe de S/ 17 024,05, por no haber sustentado la causalidad del gasto.

Que en autos se aprecia que a efecto de sustentar la causalidad del gasto por alquiler observado presentó los siguientes documentos:

- Contrato de arrendamiento suscrito con (folio 449 a vuelta folio 452).
- Documento denominado "Renovación de Contrato de Arrendamiento" (folios 448 y 449 vuelta).
- Contrato de arrendamiento suscrito con (folios 445 a 448 vuelta).
- Reportes de transferencias bancarias.

Que en el contrato de arrendamiento suscrito entre , en calidad de arrendador y la recurrente, en calidad de arrendataria, representada por (folio 449 vuelta a 452 vuelta), el arrendador le otorgó en arrendamiento el Departamento N° 1602 – Décimo sexto piso, ubicado en la avenida distrito de Miraflores de la provincia y departamento de Lima, conjuntamente con los bienes (tales como televisor, sillas, entre otros) detallados en el anexo que para tal efecto adjuntaba, con plazo de vigencia del 31 de enero de 2015 a 30 de enero de 2016, por el importe mensual de S/ 2 550,00, señalando que el inmueble en cuestión estaba destinado exclusivamente a vivienda y el documento "Renovación de Contrato de Arrendamiento" (folios 448 y 449 vuelta) de 9 de febrero de 2016 a través del cual las partes (arrendador y arrendatario) convinieron en renovar la vigencia del referido contrato de arrendamiento por el plazo de un año, es decir, hasta el 31 de enero de 2017.

Que al respecto se debe señalar que el contrato de alquiler señalado anteriormente solo constituye un acuerdo legal entre el arrendador y la recurrente para el uso temporal de un departamento y diversos bienes muebles a cambio de una renta durante un plazo definido, siendo que si bien la recurrente efectuó pagos que estarían relacionados con dicho alquiler, en el expediente no obra la documentación que acreditase la vinculación del gasto con la generación de renta, es decir, demostrar que el inmueble resultaba necesario para producir o mantener su fuente generadora de ingresos, lo que no hizo; asimismo, la anotación de los gastos de alquiler observados se produjo en la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de Oficina, el 11 de febrero, 2 de marzo, 13 de octubre, 22 de noviembre y 22 de diciembre de 2016, por los importes de S/ 2 800,00, S/ 2 800,00, S/ 3 748,80, S/ 3 851,79 y S/ 3 823,46, lo que no se condice con el contrato presentado.

Que en el contrato de arrendamiento suscrito entre , en calidad de arrendador y la recurrente, en calidad de arrendataria, representada por (folio 445 a 448 vuelta), el arrendador le otorgó en arrendamiento el Departamento N° 413 y el Estacionamiento N° 218, ubicado en la avenida distrito de Miraflores de la provincia y departamento de Lima, con plazo de vigencia del 22 de octubre de 2016 a 21 de octubre de 2017, por el importe mensual de US$ 1 100,00, señalando que el inmueble en cuestión estaba destinado exclusivamente a vivienda.

Que, en relación con el referido contrato, cabe indicar que constituye un acuerdo legal entre el arrendador y la recurrente para el uso temporal de un departamento y un estacionamiento, para su uso como vivienda, a partir del 22 de octubre de 2016; sin embargo la anotación de los gastos de alquiler observados se produjo en la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de oficina, el 11 de febrero, 2 de marzo, 13 de octubre, 22 de noviembre y 22 de diciembre de 2016, por los importes de S/ 2 800,00, S/ 2 800,00, S/ 3 748,80, S/ 3 851,79 y S/ 3 823,46, lo que no se condice con el contrato presentado, según el cual recién desde el 22 de octubre de 2016 se habría iniciado el arrendamiento del departamento y estacionamiento; asimismo, en el expediente no obra la documentación que acredite que el referido inmueble resultaba necesario para producir o mantener su fuente generadora de ingresos.

Que, además la recurrente no ha sustentado que los gastos de alquiler constituyan una condición de trabajo, es decir, no ha probado que resultaba indispensable realizar tal gasto para que pudiera prestar sus funciones como trabajador de su representada, que no constituía ventaja patrimonial y que resultaba razonable arrendar dicho inmueble a favor de la citada persona.

Que en ese sentido, se tiene que la recurrente no sustentó la causalidad de los gastos contabilizados en la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de oficina, materia de reparo, por lo que los gastos observados no son deducibles, según lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; adicionalmente, no se aprecian en autos los comprobantes de pago relacionados con el servicio de alquiler observado por la Administración, por lo que los gastos tampoco resultan deducibles para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, en atención al inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en ese sentido, el reparo determinado por la Administración a las operaciones registradas en la Cuenta Contable 94350002 - Alquiler de oficina con fechas 11 de febrero, 2 de marzo, 13 de octubre, 22 de noviembre y 22 de diciembre de 2016, por los importes de S/ 2 800,00, S/ 2 800,00, S/ 3 748,80, S/ 3 851,79 y S/ 3 823,46, respectivamente, se encuentra con arreglo a ley, procediéndose a **confirmar** la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el alquiler de vivienda ubicado en , distrito de Miraflores, se realizó a favor del trabajador español , quien desempeñó el puesto de técnico en ingeniería civil, como condición de trabajo, para lo cual presentó el contrato de trabajo y su adenda respectiva; corresponde señalar que, tal como se expuso precedentemente, los documentos presentados no sustentan la causalidad del gasto de alquiler materia de reparo, por lo que sus alegatos no resultan amparables.

- ***Cuenta Contable 94599004 - Otros Gastos de Gestión - Causalidad***

Que según consta en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 255 (folio 5418), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, la Administración efectuó reparo a la "Cuenta Contable 94599004 Otros Gastos de Gestión – Causalidad" por el importe de S/ 27 008,00, señalando como sustento el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los Requerimientos N° 425 y N° 533 y sus resultados.

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

Que como se advierte de las normas glosadas y de conformidad con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 2791-5-2010, entre otras, para que se otorgue derecho a la deducción de gastos, éste debe de cumplir el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla. Además, en las Resoluciones Nº 2565-3-2002 y N° 6072-5-2003 este Tribunal ha establecido que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora,

sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, tal como se ha señalado en la Resolución N° 10224-8-2014.

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

Que, a través del punto 02 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 425 (folio 5187 y vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la causalidad de la operación contabilizada en la Cuenta Contable 94599004 - Otros Gastos de Gestión, el 30 de diciembre de 2016 bajo el ítem 52, anotado con la glosa "Reembolso de gastos Sucursal" por el importe de S/ 27 007,50, según detalle en el Anexo N° 03 adjunto al citado requerimiento (folio 5185 vuelta), solicitándole que presentara los comprobantes de pago, órdenes de compra, asientos contables, sistema de control de servicios, entre otros, que acreditasen la deducibilidad como gasto para efectos tributarios de cada una de las operaciones; asimismo, le solicitó que presentara un escrito con la relación detallada de la información o documentación presentada por cada ítem, naturaleza de la operación, contratos y adendas, proformas, cotizaciones, órdenes de servicio, entre otros; indicándole que en caso la documentación se encontrara en idioma distinto al castellano, que presentara la traducción al idioma castellano.

Que la recurrente, mediante el punto 2 del escrito de 30 de octubre de 2020 (folio 653) señaló que los otros gastos de gestión correspondían a reembolsos de gastos, adjuntando la Factura N° /16 emitida a la recurrente por su matriz por € 7 500,00 con la descripción "Reembolso de gastos por la obtención de garantías para obras licitadas en Perú (según relación adjunta) (Periodo del 01/01/16 al 31/12/16)" y un documento denominado "Relación de Gastos Cartas Fianza para obras licitadas en Perú" del Contrato de (folios 405 y 406).

Que en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425 (folios 5168 a 5171) la Administración indicó que, sobre la base de la revisión a la documentación presentada, determinó que estos correspondían gastos incurridos por la casa matriz que correspondían a gastos para obras licitadas por el Contrato de , precisando que si bien la recurrente era parte integrante de aquél contrato de consorcio, según el inciso k) del artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta, al contar tal contrato de consorcio con contabilidad independiente tenía la calidad de contribuyente, por lo que determinó que aquel eran el beneficiado con la obtención de las garantías gestionadas por la referida casa matriz; precisando que dicho gasto no era deducible por la recurrente, por lo que mantuvo el reparo.

Que en atención del artículo 75 del Código Tributario, mediante el Requerimiento N° 533 (folios 5163 y 5164), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la observación detallada en el punto 02 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 425.

Que en respuesta, la recurrente con escrito de 5 de febrero de 2021 (folio 5086) señaló que si bien su casa matriz procedió a facturarle por el reembolso de gastos, estos le correspondían al ; por lo que procedió a refacturarlo a aquel.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 533 (folios 5129 vuelta a 5134 vuelta), la Administración indicó que la recurrente no presentó documentación que sustentara los reembolsos de gastos correspondientes al ítem 52 relacionado con la Factura N° 214/16, precisando que la propia recurrente en su escrito señaló que los gastos no le correspondían, por lo que efectuó reparo por el monto de S/ 27 007,50.

Que en la etapa de reclamación la recurrente presentó documentos adicionales (folios 5378, 5379 y 5380), siendo que en la apelada (folio 5529) la Administración señaló que no correspondía merituar las facturas ofrecidas en la etapa de reclamación en atención al artículo 141 del Código Tributario[6], no encontrándose acreditado en autos que la falta de su presentación no se generó por causa de la recurrente, ni que efectuó el pago o que procedió a afianzar la deuda respectiva, tal como se verifica en autos.

Que del mismo modo, no corresponde emitir pronunciamiento con relación a los documentos adjuntados por la recurrente a su escrito de apelación (folios 5593 a 5656), de acuerdo con el artículo 148 del Código Tributario[7], por cuanto no sustentó que la falta de la presentación no se generó por causa, ni ha efectuado el pago o procedió a afianzar la deuda respectiva[8].

Que, en el presente caso, la Administración reparó la Cuenta Contable 94599004 Otros Gastos de Gestión por el importe de S/ 27 008,00, por no haber sustentado la causalidad de los gastos.

Que obra en el expediente la Factura N° 214/16 (folio 406), emitida el 30 de diciembre de 2016 por a la recurrente por "Reembolso de gastos por la obtención de garantías para obras licitadas en Perú (según relación adjunta) (Periodo del 01/01/16 al 31/12/16)", por el importe de € 7 500,00, equivalente a S/ 27 005,50; asimismo, adjunto al citado comprobante de pago obra el documento denominado "Relación de Gastos Cartas Fianza para Obras Licitadas en Perú" (folio 405), en donde se listan los gastos de € 537,12, € 221,33, € 748,62, € 1 997,31, € 999,15, € 998,16, € 999,15 y € 995,15 (suma total € 7 500,00) de 4, 13 y 28 de octubre y 16 de diciembre de 2016, bajo los conceptos de "gastos de gestión Banco Sabadell" y "gastos de gestión Banco Popular" y la columna "afianzado" con el texto " ".

Que, al respecto, se debe señalar que la presentación de la Factura N° 214/16 no resulta suficiente por cuanto con su emisión no se acredita que la operación consignada en ella corresponda a un desembolso que se hubiese destinado a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de la recurrente, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales expuestos.

---

[6] El artículo 141 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, señala que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.

[7] El artículo 148 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, señala que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizado hasta por doce (12) meses, o dieciocho (18) meses tratándose de la apelación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de normas de precios de transferencia, o veinte (20) días hábiles tratándose de apelación de resoluciones que resuelven reclamaciones contra resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficinas de profesionales independientes; posteriores a la fecha de interposición de la apelación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

[8] Cabe señalar que la Resolución de Determinación N° 255 mantiene deuda por pagar.

Que, asimismo, cabe señalar la recurrente no presentó sustentos adicionales a la factura y cuadro adjunto, señalados anteriormente, mediante los cuales acreditase la obligación de realizar un reembolso a su casa matriz y si bien el cuadro "Relación de Gastos Cartas Fianza para Obras Licitadas en Perú" hace referencia a gastos de gestión respecto de ciertos bancos, los cuales serían el origen de los reembolsos cuestionados, no obra en el expediente la documentación que sustentase la causalidad de dicho gastos, tales como contratos en donde se exija la presentación de una garantía (ej. fianza de fiel cumplimiento o por adelanto), las bases de licitación respecto de los concursos donde hubiera participado la recurrente, las bases donde se especificase la obligatoriedad de la garantía bancaria, correspondencia comercial, entre otros, a fin de sustentar la necesidad de contar con una garantía y, por lo tanto, que el gasto estuviera destinado a la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora de la recurrente.

Que en ese sentido, el reparo efectuado al gasto contabilizado en la Cuenta Contable 94599004 - Otros gastos de gestión, por el importe de S/ 27 007,50, se encuentra con arreglo a ley, correspondiendo **confirmar** la apelada en este extremo.

Que, en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que por omisión involuntaria, en los descargos al Requerimiento N° 533 no presentó documentación e información relativa al ítem 52, Comprobante de Pago N° 214/16, sin embargo, dichas garantías fueron facturadas como reembolso de gastos a favor de , y , mediante las Facturas 001 N° 204, 001 N° 205 y 001 N° 212, las cuales adjuntó a su recurso de reclamación; cabe reiterar que no correspondía que la Administración merituara los medios probatorios extemporáneos presentados en la instancia de reclamación, de acuerdo con lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario, ni que fuesen merituados en esta instancia, según lo dispuesto por el artículo 148 del citado código, por lo que sus alegatos sobre el particular no resultan amparables.

Resolución de Multa N° 443

Que la Resolución de Multa N° 443 fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (folios 5412 y 5413).

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otros, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178 del citado código, modificado por Decreto Legislativo 1311[9], dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la citada resolución de multa se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 255 y que han sido confirmados en la presente instancia, procede emitir similar pronunciamiento, correspondiendo **confirmar** la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo solo con la asistencia de la representante de la Administración, según se advierte de la Constancia del Informe Oral N° 0384-2026-EF/TF (folio 5803), habiendo sido ambas partes debidamente notificadas para tal efecto, como se aprecia en autos (folios 5763 y 5764).

[9] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

Con los vocales Velásquez López Raygada y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Aznarán.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 170 de 30 de setiembre de 2021, en el extremo que emitió pronunciamiento sobre las Resoluciones de Determinación N° 256 a N° 267 emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016.

2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 170 de 30 de setiembre de 2021, en lo demás que contiene.

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

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA	**VILLANUEVA AZNARÁN**	**HUERTA LLANOS**
VOCAL PRESIDENTE	**VOCAL**	**VOCAL**

Sáez Montoya
Secretario Relator
VA/SM/HO/erb.
Nota: Documento firmado digitalmente